

**МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА  
Кафедра гражданско-правовых дисциплин

И.о. заведующего кафедрой  
Д-р юрид. наук, доцент  
Л.В. Зайцева

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**  
магистерская диссертация

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Юриспруденция «40.04.01» Юриспруденция  
Магистерская программа «Корпоративный юрист»

**Выполнила работу:**

студентка 3 курса  
заочной формы обучения

Леванова  
Екатерина  
Сергеевна

**Научный руководитель:**

канд. юрид. наук., доцент

Абакумова  
Ольга  
Александровна

**Рецензент:**

Директор ООО «Западно-сибирская  
консалтинговая группа»

Некрасов  
Сергей  
Андреевич

Тюмень

2021

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ГЛАВА 1. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. 6	
1.1. ПОНЯТИЕ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ЕГО ОТЛИЧИЕ ОТ СМЕЖНЫХ ПРАВОВЫХ ПОНЯТИЙ .....	6
1.2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАЗГРАНИЧЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	16
1.3. СПОСОБЫ СОВЕРШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. СУДЕБНЫЕ ОРГАНЫ КАК СУБЪЕКТЫ ПРОФИЛАКТИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ.....	37
ГЛАВА 2. ЗАКОННАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ .....	54
2.1. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ КАК ПРАВОВОЙ ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ.....	54
2.2. ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ КОМПЕНСАЦИОННЫХ ВЫПЛАТ .....	77
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	94
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....	98

## ВВЕДЕНИЕ

В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Однако нормы налогового законодательства позволяют плательщикам налогов и сборов применять на практике налоговые послабления и преференции, представленные в виде разнообразных систем ставок для отдельных категорий плательщиков, а также разные способы учета доходов и расходов, влияющих на формирование налоговой базы. Соответственно, налогоплательщик вправе избрать такой вариант ведения бизнеса и учет своих доходов и расходов, который позволит ему при применении разрешенных законом техник уменьшить свои налоговые обязанности.

Налогоплательщики имеют право использовать предоставленные законодательством возможности для снижения своего налогового бремени. И хотя указанные действия в соответствии с Постановлением Конституционного суда РФ от 27.05.2003 г. №9-П не могут быть признаны предосудительными, однако, уплата налога в меньшем размере при отсутствии у налогоплательщика установленных законом критериев является противоправным деянием.

Однако, несовершенство законодательства, а именно отсутствие грамотного разделения законных и незаконных способов проведения оптимизации влечет за собой огромное количество судебных процессов, вызванных в первую очередь именно неоднозначным толкованием отдельных норм Налогового кодекса.

На текущий момент, налоговое законодательство оставляет за кадром вопросы, связанные с правовым статусом налоговой оптимизации, наделяя фискальные органы правом самостоятельно решать, имеет ли налогоплательщик право на уменьшение налоговых обязательств гарантированное ему налоговым кодексом.

Возникающая в такой ситуации дилемма, безусловно, актуальна, и требует детального изучения.

Об актуальности данного исследования также свидетельствует огромное количество предложений по оптимизации бизнеса, зачастую противоречащих друг другу и представляемых как единственно верные способы, что зачастую приводит к злоупотреблениям в сфере оптимизации, вследствие чего страдают в первую очередь именно добросовестные налогоплательщики.

Таким образом, по нашему мнению, четкое закрепление законной оптимизации в Налоговом кодексе, позволит избежать ограничения права налогоплательщика на оптимизацию из-за нечеткости критериев или двоякого толкования тех или иных норм.

Объектом исследования являются общественные отношения налогоплательщиков в Российской Федерации, возникающие в результате оптимизации налогообложения.

Предметом исследования являются правовые нормы, содержащиеся в налоговом и гражданском кодексах, нормативно-правовые акты в сфере налогообложения, а также судебные акты, регламентирующие их применение.

Основной целью исследования является изучение аспектов применения налоговой оптимизации, раскрытие законных методов ее достижения, а также выявление недостатков налогового законодательства в данной сфере.

Для достижения заявленной цели были поставлены следующие задачи:

- 1) изучение научных работ для конкретизации понятия оптимизации налогообложения;
- 2) рассмотрение налоговых правонарушений в сфере оптимизации налогообложения, для разграничения данных понятий;
- 3) на основе судебных решений выявление основных способов совершения налоговых правонарушений в условиях оптимизации налогообложения;
- 4) проведение анализа имеющейся судебной практике применительно к области исследования, для выявления недостатков правового регулирования оптимизации налогообложения;
- 5) определение законных способов оптимизации налогообложения в Российской Федерации;

б) разработаны рекомендации для совершенствования налогового законодательства.

Методы исследования: в работе использованы исторический, логический, сравнительный методы и метод системного анализа.

В работе использованы теоретические изыскания отечественных и зарубежных ученых по налоговому праву. В качестве нормативной базы использованы Конституция РФ, действующее гражданское и налоговое законодательство. Кроме того, проведен анализ вопросов оптимизации, затронутых учеными в периодических изданиях и толкования норм права на основе имеющейся судебной практики.

Научная новизна диссертация заключается в представлении оптимизации как отдельного правового статуса, гарантированного Налоговым кодексом, выявлении недостатков действующего законодательства, способствующих злоупотреблениям со стороны фискальных органов.

Теоретическая значимость работы заключается в разработке положений развивающих научное понятие оптимизации налогообложения, а также в углублении в проблему применения оптимизации, без риска совершения налогового правонарушения.

Практическая значимость исследования в том, что теоретические выводы исследования можно применять в качестве бизнес-планирования в процессе внедрения оптимизации налогообложения на отдельных предприятиях. Кроме того, проведенный анализ судебной практики может быть использован при разрешении налоговых споров.

Кроме того, исследования, проведенные в рамках данной работы, позволяют в дальнейшем провести ряд научных изысканий с целью совершенствования налогового законодательства в данной области.

# ГЛАВА 1. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

## 1.1. ПОНЯТИЕ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ЕГО ОТЛИЧИЕ ОТ СМЕЖНЫХ ПРАВОВЫХ ПОНЯТИЙ

По мере развития общества происходило становление такого социального явления как налогообложение. Принимая различные формы, методы и наименования, такие сборы с населения вызывали в обществе различные мнения. Кто-то считал их данью, штрафами, откровенным вымогательством, но были присущи и такие мнения как налог или участие в доходах.

Первые упоминания о системе отдалено напоминающей налогообложение можно обнаружить в античной истории. В эти времена, вместо денег граждане оказывали государству конкретные услуги необходимые для гармоничного существования государства. Казна же пополнялась за счет дани с побежденных соседей. И только во времена военных действий или в целях защиты от интервенции государство собирало со своих граждан материальные блага, выраженные в виде денежных средств или натуры [Ланин, с. 45].

Таким образом, мы видим наличие обязательных свойств присущих налогам: платеж является обязательным и его получатель – государство.

Государство, деятельность которого финансируется за счет налоговых поступлений, возникает намного позднее как ответ на необходимость создания и содержания многочисленных армий, что сделало налоги обязательной и неотъемлемой частью нашей жизни.

Однако отсутствие в те времена экономических теорий, способных объяснить населению необходимость налогов и системы налогообложения, повлияло на формирование общественного мнения. И как следствие государство не смогло сгладить негативное отношение общества к налогам, тем самым подтолкнув их к нежеланию их платить.

Появившиеся позднее теории, объясняющие право государства на налоги, уже не смогли скорректировать сложившееся мнение. В частности, профессор М.Н. Соболев в своем научном труде, пишет, что «единственное обоснование

налогов, вытекает из права верховенства государства». Из чего следует вывод о том, что раз государство обладает неограниченной властью, то имеет право взимать налоги [Соболев, с. 35].

Такой подход к пониманию природы налога нашел отражение и в более поздних теориях, а также был закреплен в законодательстве. Так, статья 8 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – НК, НК РФ) определяет налог как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Таким образом, мы приходим к выводу, что налог – необходимое условие существования государства и поэтому обязанность платить налоги, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. В целях надлежащего выполнения налогоплательщиком своих налоговых обязательств разработан механизм принудительного взыскания налога.

Таким образом, возникает такой вид правоотношений как, властное подчинение налогоплательщиков налоговому органу, действующему от имени государства, в выполнении своей обязанности по уплате налогов.

Поэтому взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества – оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной обязанности.

Таким образом, являясь конституционной обязанностью, исполнение налоговых обязательств, не может быть не может быть прекращено или приостановлено, если это не предусмотрено законом.

Непреложный и учитывающий интересы только одного участника отношений бюджетной системы РФ характер взимания налогов, провоцирует у

плательщиков налогов и сборов непреодолимое желание уменьшить свои налоговые обязанности. В первую очередь такое стремление обуславливается защитой своих имущественных прав, выраженное в сохранении возможности не вести ущербный бизнес, и иметь средства на его развитие. Однако при применении разрешенных законом техник, такое стремление не может считаться чем-то противоправным. Нормы налогового законодательства позволяют плательщикам налогов и сборов применять на практике налоговые послабления и преференции. Отсюда следует вывод, налогоплательщик вправе избрать такой вариант ведения бизнеса и учет своих доходов и расходов, который позволит ему сохранить свои вещные права и свести к минимуму издержки, связанные с исполнением конституционной обязанности, по уплате законно установленных налогов и сборов.

Особая природа налогового законодательства РФ сама по себе создает налогоплательщику возможности снижения обязательных платежей в бюджетную систему РФ. Так, наличие в налоговом законодательстве различных преференций и послаблений в виде разнообразных систем ставок для отдельных категорий плательщиков, а также разные способы учета доходов и расходов, влияющих на формирование налоговой базы. Кроме того, присутствие недостатков или отсутствие четких определений и понятий, как в НК РФ, так и сопутствующих, все это порождает стремление у плательщиков налогов и сборов к снижению объема налогового бремени, подлежащего уплате в бюджетную систему РФ.

Однако, по мнению автора, действия по минимизации своих налоговых обязательств направлены в первую очередь на создание наиболее оптимальных условий хозяйствования, и не имеют своей прямой целью уйти от налогов.

Рассматривая законные действия, обеспечивающие благоприятные условия налогообложения, мы переходим к такому понятию как «оптимизация налогообложения».

Следует иметь в виду, что в настоящее время, проблемы оптимизации налогообложения не имеют отражения в законодательстве, ни виде прямого

разрешения, ни виде запрета. Присутствие понятия оптимизации, равно как и право на него имеется только в теоретических изысканиях и в судебной практике.

Рассмотрим причины, вызывающие у контролирующих и законодательных органов не желание законодательно закрепить правовые аспекты механизмов и способов оптимизации налогообложения, и как следствие необходимость просто стороннего наблюдения за данным процессом.

Во-первых, оптимизация представляет собой емкий экономико-правовой процесс, существенно осложняющий законодателю возможность закрепить все проявления оптимизации в законодательстве.

Во-вторых, опасения возможности использования закрепленного в законе права на оптимизацию, для изыскания новых способов ухода от налогов под прикрытием видимого законного основания.

Понимая причины налоговых органов, автор, тем не менее, считает, что данное понятие уже вошло в обиход и активно используется налогоплательщиками, и необходимость его правового определения, а также право налогоплательщика на применение механизмов и способов законной минимизации налогообложения нуждается в закреплении в действующем российском законодательстве. Законодателю необходимо уделить особое внимание не только предмету налоговой оптимизации выражающегося в законодательном регулировании и правовом закреплении механизмов и способов оптимизации налогообложения, а в частности на определение именно признаков данного деяния, а также выявление и установление правовых критериев и принципов допустимости оптимизации налоговых обязательств.

В международном налоговом праве существуют три основных понятия –tax evasion, tax avoidance и tax mitigation, – которые, так или иначе, используются для обозначения приемлемого и неприемлемого с точки зрения закона налогового поведения.

Tax evasion означает поведение, направленное на прямое нарушение закона с целью уменьшения налоговой обязанности, так называемые «черные схемы».

Tax avoidance – мероприятия по снижению налогов на основе средств, прямо не запрещенные законом. И хотя с точки зрения формального закона являются легальными, их использование не рекомендуется. Информация о таких схемах должна сообщаться в налоговые органы [Ten things...].

Tax mitigation – уменьшение налоговой обязанности на основе исключительно прямо прописанных в законе льгот.

В российской научной и практической литературе авторы используют множество понятий для определения действий по снижению налоговой нагрузки и формированию оптимальной среды для ведения бизнеса. Причем зачастую, значение таких понятий прямо противоположно друг другу: «налоговое планирование» - «избежание налогов», «минимизация налогов» - «уход от налогов», «оптимизация налогообложения» - «уклонение от налогов» и так далее.

Все эти термины объединяет одно – каждое из понятий описывает тот или иной способ уменьшения налогов, подлежащих уплате в бюджет Российской Федерации и повышению прибыльности бизнеса. Существенным же различием понятий является то, что не все из этих способов основаны на законе.

Наиболее часто в научной и учебной литературе раскрываются такие понятия как «налоговое планирование» и «минимизация налогов». Причем авторы работ, как правило, приравнивают их к термину «оптимизация налогообложения».

Так, в частности, в работе «Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика» авторами предлагается такое понятие налоговой оптимизации, как уменьшения размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных

законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов [Брызгалин, с. 23].

Кроме того, оптимизация, по их мнению, является составной частью более широкого по смыслу понятия «налоговое планирование» и меры направленные на оптимизацию при этом являются этапами планирования [Брызгалин, с. 24].

Отождествления подобных смежных понятий присутствует и в учебно-практическом пособии «Оптимизация налогообложения» [Акчурина, с. 35-38].

Аналогичной точки зрения придерживаются и авторы учебного пособия по дисциплине «Оптимизация налогообложения», в частности оптимизация налогообложения в указанной работе представлена как «система различных схем и методик, позволяющая организации выбрать оптимальное решение для конкретной ситуации в хозяйственной деятельности, сводя оптимизацию именно к планированию» [Залибекова, с. 5].

Таким образом, мы видим что, оптимизация налогообложения рассматривается как цель налогового планирования, и в редких случаях как его элемент.

В частных случаях, некоторыми авторами в рамках оптимизации налогообложения выделяется понятие минимизации налогов. Так, в работе «Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков» минимизация налогов определена как целенаправленная деятельность (последовательность, подготовленных управленческих решений) реализующая перевод налогообложения данного бизнеса (совокупности ряда сделок) из обычного режима налогообложения в благоприятный режим [Тихонов, с. 90-91].

Проводя более глубокий анализ понятия «налоговое планирование», можно сделать вывод, что это деятельность налогоплательщика направленная на оптимизацию налоговых платежей, сокращение налоговых потерь по конкретному налогу либо группе налогов, оценку их влияния на бизнес и поиск соответствующей модели ведения бизнеса. Следовательно, процесс налогового планирования начинается с идеи о создании бизнеса, затрагивает все аспекты

его становления вплоть до выбора оптимального налогового режима. Однако определять режим налогообложения по принципу «не запрещенных законом действий, направленных на минимизацию или исключение налоговых обязательств» [Громов, с. 66] не стоит и следует подходить к нему комплексно.

При налоговом планировании налогоплательщик использует все достоинства и недостатки существующего законодательства о налогах и сборах РФ, в том числе его несовершенство, сложность и противоречивость. При этом он реализует налоговые схемы, позволяющие применять такие формы экономических действий, налогообложение которых минимально.

Если рассмотреть налоговое планирование с точки зрения его использования, то можно выделить два вида – стратегическое и текущее.

Стратегическое планирование в условиях реальной хозяйственной деятельности может выглядеть следующим образом:

- обязательный обзор проектов нормативных правовых актов и прогноз возможного развития событий;
- обзор и прогноз обычаев делового оборота и судебной практики;
- составление прогнозов налоговых обязательств фирмы;
- составление схем управления различных потоков (товарных, денежных, документальных и информационных);
- составление списка и графика всех денежных обязательств организации, включая налоги;
- обязательная оценка рисков и проработка вариантов возможных причин резких отклонений от расчетных показателей деятельности организации;
- расчет прогнозных показателей при применении различных способов оптимизации.

Примерами мероприятий текущего планирования могут быть:

- регулярный анализ изменения законодательства;
- составление прогнозов налоговых обязательств организации и последствий планируемых сделок;

- составление графика соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения активов фирмы;
- прогноз и исследование возможных причин резких отклонений от среднестатистических показателей деятельности организации и налоговых последствий инноваций или проводимой сделки.

Таким образом, налоговое планирование это в первую очередь анализ с целью создания такой модели бизнеса, которая будет обладать оптимальным налоговым режимом. И мы подходим к выводу о том, что налоговая оптимизация представляет собой легитимное и эффективное налоговое планирование начислений и уплат в бюджет [Чуклайкина]. Следовательно, мы пришли к прямо противоположному утверждению, а именно, что именно планирование является составной частью налоговой оптимизации налоговой базы плательщиков налогов и сборов. Понятие оптимизации, является более широким понятием, ведь на этапе налогового планирования не всегда можно спрогнозировать все возможные риски, учесть будущие изменения законодательства, а также подстроиться под динамику хозяйственной жизни.

Поэтому процесс налоговой оптимизации является непрерывным, основанным на постоянном поиске способов законного снижения налоговой нагрузки, с целью недопущения неуплаты или неполной уплаты налогов и сборов. Необходимость оптимизации также обусловлена и большим количеством налоговых преференций, установленных законодателем, нестандартное применение которых способно существенно уменьшить налоговые обязательства.

Кроме того, на этапе налогового планирования невозможно просчитать налоговые последствия каждой отдельно взятой сделки, что, несомненно, может быть достигнуто оптимизацией. Так, при заключении сделки налогоплательщик может выбрать ее правовой режим, допустимый с экономической и юридической точек зрения. А разные способы оформления одних и тех же финансовых действий имеют разные налоговые последствия. В данном случае происходит оптимизация налогообложения за счет выбора

наиболее благоприятного вида сделки, что в принципе невозможно предусмотреть при налоговом планировании.

Распространено мнение, что оптимизация налогообложения преследует цель уменьшить сумму налоговых выплат в бюджет, что возвращает нас к понятию налоговой минимизации. Однако, помимо этого, оптимизация может быть направлена на сохранение в активах компании денежных средств, используемых для увеличения оборота товаров, что в конечном итоге приводит к получению дополнительной прибыли без снижения налоговой нагрузки. Что в конечном итоге, повышает эффективность финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Оптимизируя свою налоговую нагрузку с использованием наиболее благоприятного налогового режима, налогоплательщик приспосабливается к особенностям действующей налоговой системы. Следовательно, управление своими текущими налоговыми платежами посредством законно установленных методов и есть оптимизация налогообложения.

Примером поэтапной оптимизации налогообложения может быть:

- 1) анализ налоговых последствий сделки, предполагаемой к реализации в рамках хозяйственной деятельности;
- 2) исследование законодательства на предмет поиска возможности применения альтернативного варианта осуществления факта хозяйственной деятельности;
- 3) анализ возможных вариантов оптимизации, применимых к данной схеме, и прогнозирование налоговых последствий;
- 4) оценка налоговых последствий с точки зрения достижения наиболее приемлемого соотношения издержек, рисков, налоговой нагрузки и финансовых результатов;
- 5) принятие решения и выработка алгоритма действий по его реализации;
- 6) применение оптимизационной модели и осуществление контроля над ее реализацией;
- 7) анализ результатов и подготовка юридического обоснования.

Подводя итог сказанному выше, мы делаем вывод, что в основе оптимизации лежит анализ и оценка действующей налоговой системы с ее пробелами и неточностями, с точки зрения применения ее к конкретной деятельности или сделке, прогноз вероятно допустимых налоговых последствий от совершения той или иной сделки либо ведения деятельности, а также разработка альтернативных вариантов, позволяющих налогоплательщику осуществлять комфортно свою деятельность, вести бизнес. Именно это и является отличительной особенностью оптимизации налогообложения.

Поэтому в рамках данной работы автор будет придерживаться следующего понятия: налоговая оптимизация — уменьшение размера налогового обязательства путем целенаправленных и законно-разрешенных действий налогоплательщика, включающих в себя использование всех предоставленных действующим законодательством льгот и послаблений, налоговых освобождений и других законных преимуществ [Гусева, с. 173].

Рассмотрев в данном параграфе ряд смежных определений в налоговой литературе, мы пришли к выводу, что на текущий момент, как налоговые органы, так и большинство налогоплательщиков, не делает между ними никакого различия. А отсутствие подобных определений в законодательстве и вовсе делает понятие налоговой оптимизации чем-то неприемлемым с точки зрения закона.

В завершении подчеркнем основные различия между налоговой оптимизацией и банальным уклонением от уплаты налогов:

- 1) оптимизация на 100% легальна, так как предполагает правильное налоговое планирование в строгом соответствии с законом;
- 2) налоговая оптимизация строится на льготах и лазейках представленных в налоговом законодательстве. Прибыль и доходы в данном случае не скрываются, в отличие от случаев, когда плательщики пытаются избежать налогов;

- 3) уклонение от уплаты налогов происходит после того, как налоги уже возникли. Налоговая оптимизация, напротив, носит упреждающий характер, ввиду тщательного планирования и анализа до уплаты налога;
- 4) при оптимизации сокращаются или откладываются налоговые расходы. При уклонении происходит нарушение закона, способное вызвать административное или уголовное наказание.

## 1.2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАЗГРАНИЧЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Современная действительность выделяет два критерия правового поведения: объективное (социальное) и субъективное (позитивно-правовое). Объективный критерий не зависит от воли законодателя и является мерой поведения субъекта права с точки зрения интересов общества и государства. Субъективный (позитивно-правовой) критерий заключается в том, что поведение людей должно соответствовать требованиям нормативных правовых актов, но не должно нарушать верховенство закона.

Исходя из этих критериев, можно выделить следующие формы поведения:

- 1) правомерное — уважает верховенство закона и не причиняет вред общественным интересам. В налоговом законодательстве при таком поведении происходит надлежащее исполнение налоговой обязанности с точки зрения контролирующего органа;
- 2) противоправное — общественно-вредное, выступающее в разрез норм права, то есть нарушения закона, имеющие причинно-следственную связь в виде искажения объемов и фактов налогообложения, например, сокрытием объекта налогообложения;
- 3) объективно противоправное деяние – деяние, не соответствующее нормам закона, но без причинения вреда налоговой системе, например, переплата налогов;

4) злоупотребление правом — анти правовое поведение, нарушающее верховенство закона.

Как раз злоупотребление правом наиболее дискуссионная тема в сфере разграничения подлежащей уплаты налога и неисполнения налоговой обязанности. Кроме того, злоупотребление правом ввело в практику применения налогового законодательства понятие «недобросовестность налогоплательщика» [Корнаухов, с. 13-15].

Кроме того в юридической литературе также можно выделить еще ряд понятий определяющих анти правовое поведение налогоплательщиков.

В.П. Грибанов при рассмотрении такого явления обозначает его как злоупотребление правом - «особый тип гражданского правонарушения, совершаемого управомоченным лицом при осуществлении принадлежащего ему права, связанный с использованием недозволенных конкретных форм в рамках дозволенного общего типа поведения» [Грибанов, с. 63].

В.И. Крусс полагает, что злоупотребление правом есть деяние субъекта, сущность которого выражается в направленности против справедливого порядка общественных отношений путем использования своих субъективных прав [Крусс, 2002, с. 7-12].

По мнению А.А. Малиновского злоупотребление правом – есть такая форма осуществления права в противоречие с его назначением, посредством которой субъект причиняет вред другим участникам общественных отношений [Малиновский, с. 39].

Рассматривая соотношение понятий «злоупотребление» и «правонарушение», А.Ф. Черданцев относил к правонарушениям только факты юридически значимого злоупотребления. Или такие способы осуществления права, которые в силу своей существенной общественной вредности (опасности) были запрещены законодателем [Черданцев, с. 31].

Статьей 201 Уголовного Кодекса Российской Федерации (далее – УК, УК РФ) определено, что использование лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации, своих полномочий вопреки

законным интересам этой организации и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние повлекло причинение существенного вреда правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства. Указанный пример является примером недопущения, предостерегающим субъектов хозяйственных отношений и не только злоупотребления правом.

Рассматривая современное законодательство о налогах и сборах можно сделать выводы об отсутствии в нем закрепления порядка разрешения споров между государством в лице Федеральной налоговой службы и ее структурных подразделений и налогоплательщиками в части вопросов полноты уплаты налогов. Хотя именно этот вопрос требует тщательного изучения и нормативного закрепления. В настоящее время все споры, возникающие между Федеральной налоговой службой и налогоплательщиками, сводятся к предъявлению претензий со стороны фискального органа в части превышения плательщиками налогов и сборов своих допустимых прав, то есть допустивших так называемое злоупотребление правом.

Однако обозначенное выше понятие по нашему мнению имеет отношение не только к налоговому законодательству, но ко всем другим отраслям права, что позволяет его использовать в налоговом праве. Так, пунктом 3 статьи 17 Конституции РФ запрещается злоупотребление правом в любой форме. Кроме того, пунктом 1 статьи 11 НК РФ установлено, что институты, понятия и термины гражданского законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих сферах законодательства, если иное не предусмотрено данным документом.

Такие выражения, как «недобросовестные налогоплательщики» и «добросовестные налогоплательщики» все чаще стали встречаться в периодической печати и, особенно в судебных решениях. В юридической практике существуют десятки тысяч судебных решений, большинство из которых касаются недобросовестности или добросовестности

налогоплательщиков и их действий. Такие понятия отсутствуют в действующем налоговом законодательстве, особенно в НК РФ. В связи с этим, естественно, возникает вопрос: можно ли говорить и тем более использовать понятие «недобросовестного» по отношению к налогоплательщику? Чтобы понять поставленный вопрос, целесообразно провести анализ упоминания этих понятий в различных документах. Эти понятия присутствуют в гражданском праве и характерны для гражданско-правовых отношений. Так, статья 10 Гражданского Кодекса Российской Федерации (далее ГК, ГК РФ) предусматривает, что добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются, а также действий граждан и юридических лиц, совершаемых исключительно с целью причинения вреда другому лицу, а также злоупотребления правом в иных формах не допускаются.

В налоговом же праве действует презумпция добросовестности налогоплательщика, вытекающая из норм статьи 3 НК РФ «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика».

Однако вопрос о том, что именно свидетельствует о недобросовестном поведении компании, так и остается открытым, поскольку ни само определение «недобросовестность», ни ее критерии в НК не установлены.

Как мы видим, граница между налоговой оптимизацией и налоговым правонарушением очень призрачна. Данные обстоятельства выводят исследования налоговой оптимизации и налоговых правонарушений приоритетное направление в области налогового права. Эта проблема тесно контактирует с проблемой определения добросовестности налогоплательщика и распределения бремени доказывания между сторонами при рассмотрении налоговых споров. Международный опыт позволяет выделить два основных направления, позволяющих разделить оптимизацию и уклонение от уплаты налогов. Классический подход выражается в следующем – граждане «имеют право на все, что не запрещено законом», и предполагает

возможность судебного преследования за действия налогоплательщиков, прямо нарушающих закон. При этом не имеет значения, нарушение закона было явным (открытым) либо тайным (скрытым). Явное нарушение закона выражается в открытом видимом действии налогоплательщика, например, в случае непредставления налоговой декларации, несвоевременной уплаты налога, использования налоговых льгот и преференций при отсутствии формальных причин. Скрытое нарушение налогового законодательства выражается в том, что налогоплательщик создает формальные основания для снижения налоговых обязательств путем изменения фактических обстоятельств деятельности, на которых основываются при исчислении налогового обязательства. Например, налогоплательщик оформляет документы с контрагентом при фактическом отсутствии каких-либо взаимоотношений. Данные действия налогоплательщика позволяют ему свести к минимуму налоговые обязательства, не неся при этом никаких реальных затрат. В этом случае средства, сэкономленные за счет налогов, обналичиваются и распределяются между участниками сомнительно (нереальной) сделки. Такие действия могут быть квалифицированы как налоговое мошенничество, так как налогоплательщик использует права и преимущества налогового законодательства при отсутствии уважительных причин. Рассматриваемый подход предусматривает следующие варианты борьбы с уклонением от уплаты налогов:

- формирование нейтрального законодательства, позволяющее максимально возможную близость налоговых ставок независимо от видов доходов, сведение к минимуму количества льгот и прочих факторов, позволяющих налогоплательщикам пользуясь пробелами в законодательстве уходить от реального объема налоговой нагрузки;
- установление ограничений и законодательных презумпций, направленных на исключение наиболее распространенных схем незаконного снижения налоговых обязательств;
- преследование за умышленное уклонение от уплаты налогов.

В тоже время все обозначенные методы имеют по своей природе ограниченную эффективность борьбы с незаконной неуплатой налогов. Невозможно достичь такой нейтральности налогового регулирования, при которой всем участникам налоговых отношений комфортно было бы уплачивать налоги. В тоже время сама природа налога выражается в изъятии части вещных прав у налогоплательщиков, что в современной действительности воспринимается крайне негативно. Поэтому, лишив налогоплательщиков возможности использовать одну схему, налогоплательщики разрабатывают другую или модифицируют старую, учитывая сложившиеся обстоятельства, направленные на борьбу с ранее использованной схемой. До того момента пока налоговое законодательство РФ и все вносимые в него изменения будет следовать за действиями налогоплательщиков продуктивной борьбы с незаконной неуплатой налогов не получится. Государству следует работать на опережение. Отсутствие преюдициального права позволяет налогоплательщикам свести к минимуму и судебное преследование за мошеннические действия. Принимая во внимание, что фиктивная сделка заключается в сознательном включении в налоговую декларацию ложной информации, такие действия налогоплательщика следует рассматривать как нарушение налогового законодательства, а в некоторых случаях (если сумма неуплаченных налогов больше или равна пятнадцати миллионам рублей в течение периода трех финансовых лет подряд), как уголовное преступление. В обозначенных выше обстоятельствах бремя доказывания незаконного ухода от налогообложения возлагается на налоговые органы. Ведь именно их выводы о неуплате, ибо неполной плате налогов должны быть изначально законными, а не предположительными. В тоже время налоговый орган скован ограниченным перечнем проводимых мероприятий, а также периода их проведения. В то время как налогоплательщик на любой стадии спора с налоговыми органами вправе представить дополнительные документы и привести новые факты доказывающие правомерность минимизации налогообложения. Более того,

факт сговора между налогоплательщиками возможно достоверно доказать путем прослушивания телефонных разговоров, слежки и других методов, которые допускаются только при уголовном расследовании, но не налоговой проверки. Намного сложнее доказывать факт неоказания услуги в оплату, которой были перечислены денежные средства и как следствие снижена налогооблагаемая база. Услуга по своей природе не имеет вещного результата, ее нельзя пощупать либо обозреть.

Второй подход заключается в том, что концепция злоупотребления правом предполагает использование обобщенных, универсальных правил, которые предоставляют налоговым органам и судам возможность определять степень правомерности каждого конкретного случая оптимизации налоговой базы.

Как уже указывалось выше между злоупотреблением правом и законной минимизацией налогооблагаемой базы очень тонкая грань с юридической точки зрения, поскольку в большинстве случаев налоговый орган не может неоспоримо доказать не поставку товара, не оказание услуги, не выполнение работ, как правило все их выводы строятся на предположениях, косвенно подтверждающихся материалами собранными в ходе проведения налоговой проверки.

Налоговые органы, заявляющие претензии к налогоплательщику, не освобождаются от обязанности доказывать наличие причин для сомнений и именно на них как на государственном органе лежит бремя доказывания фиктивности взаимоотношений между налогоплательщиком и его контрагентом, в тоже время как уже указывалось, все их выводы основываются лишь на внешних признаках недостоверности сделки, в частности тот факт, что транзакция не имеет другой коммерческой цели (экономического смысла) в дополнение к налоговой оптимизации [Тупанчески, с. 168].

Все судебные решения, вынесенные в пользу налоговых органов при рассмотрении дел о злоупотреблении правом в своем большинстве обычно основаны на косвенных доказательствах фиктивного

характера транзакции, хотя из-за отсутствия исчерпывающего списка признаков сомнительных транзакций, потенциально любая транзакция, с целью минимизации налогов, может быть оспорена. В Австралии, например, разрешено переоценивать налоговые последствия даже тех операций, которые имеют реальную коммерческую цель, если их реализация могла бы повлечь или повлекла:

- изменение объекта налогообложения;
- освобождение от уплаты подоходного налога какого-либо лица.

Кроме того не стоит забывать примеры американского налогового законодательства. Американские ученые Тимоти Кухнер и Цилли Данг утверждают, что налоговая политика государства в первую очередь зависит от господствующей идеологии [Сасов, с. 26-33]. На практике это подразумевает режим раскрытия схем уклонения от налогов, согласно которому все легальные схемы уже прописаны в законодательстве, и при создании новой схемы налогоплательщик обязан сообщить о ней фискальному органу для включения ее в список либо признания ее не легитимной [Каломбо, Григорьева, Григорьева]. Таким образом, уплатить налог меньше, чем ожидает государство и есть преступление.

Налоговое право в Соединенных штатах приравнивает такое уклонение от уплаты налогов к воровству, следовательно, так называемые «уклонисты» воруют, в том числе у всех законопослушных налогоплательщиков. Кроме того, денежные средства, которые должны были пойти в бюджет, накапливаются и не приносят никакой общественно полезной пользы, в результате чего снижается социальное благосостояние. Такое мнение озвучил в своей статье Alex Raskolnikov [Raskolnikov].

Мы не согласны с такой позицией и напротив, считаем, что экономия на уплате налогов высвобождает часть прибыли, которая вкладывается в развитие бизнеса и как следствие стимулирует предпринимательскую деятельность, что приводит к увеличению потребляемых ресурсов, как материальных, так и трудовых, что в итоге повышает социальное благосостояние.

Причем данный способ активно рассматривается в качестве возможного внедрения в странах участников Организации экономического содействия и развития (ОЭСР), членом которого стремиться стать и Российская Федерация. Планы по внедрению этой системы были представлены на саммите G20 в 2013 году и были положительно прокомментированы министром финансов Российской Федерации А. Силуановым [Action plan...].

Схожий подход присутствует и в налоговом праве Франции в соответствие, с которым налоговые органы имеют право не признать легитимной реальную, соответствующую букве закона сделку, имеющую своей целью снижение налогов, по причине не соответствия такой сделки духу закона [Maryse]. Таким образом, мы видим, что и Франция идет по пути Соединенных штатов.

Кроме того, в английском законодательстве имеется решение высшей судебной инстанции по делу *IRC v Willoughby* (1997 г.), в котором границы законного и незаконного уменьшения налога были определены с помощью теста «намерения законодателя». Согласно ему только те действия налогоплательщика, в результате которых он получил экономический результат, который имел в виду законодатель – легальны [Имыкшенова].

В России на практике суды имели тенденцию толковать право на оптимизацию ограничительно и редко принимали сторону налоговых органов, когда действия налогоплательщика имели четкое экономическое обоснование.

Применяя термины «недобросовестный» и «добросовестный» по отношению к налогоплательщику, Конституционный Суд вынужден лавировать для обеспечения баланса публичных и частных интересов, иногда разъясняя свои ранее принятые документы.

Отправной точкой принятия понятий «добросовестности» можно назвать Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23.05.2003 года №9-П (далее – Постановление КС). В этом Постановлении КС впервые подчеркивается допустимость законной оптимизации уплаты налогов. Это деяния хозяйствующего субъекта, которые, хотя и имеют эффект неуплаты

налогов или уменьшение его размера, заключаются в использовании прав, предоставленных государством в связи с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и, следовательно, оптимальный вид оплаты.

С принятием Пленумом Высшего арбитражного суда России Постановления №53 от 12.10.2006 года «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление Пленума) недобросовестность налогоплательщика получила свое хоть какое-то определение и характеристики и стала восприниматься как получение необоснованной, не основанной на фактических обстоятельствах налоговой выгоды. На наш взгляд, появление и быстрое развитие концепции недобросовестности налогоплательщиков имеет большое значение для нашего исследования, так как это первая попытка разработать специальные методы для разрешения сложных налоговых споров в Российском налоговом законодательстве.

Постановление Пленума на высшем судебном уровне реализовало правовую доктрину «превосходства существа над формой», которая заключалась в определении истинного экономического значения коммерческой сделки и реальной воли сторон сделки, вне зависимости от того, каким образом оформлены документы.

Однако формулировки, используемые в Постановлении Пленума довольно неоднозначны и порою позволяют привлекать налогоплательщиков к налоговой ответственности при отсутствии самого факта налогового правонарушения, либо освобождать от негативных последствий при действительно получении необоснованной налоговой выгоды. В частности, такие случаи возникают при перераспределении финансовых ресурсов внутри группы предприятий. Следовательно, отсутствия законодательного закрепления понятий «добросовестность», «недобросовестность» и «оптимизация» в НК РФ,

налоговыми органами делаются попытки интерпретировать указанные определения в свою пользу.

С похожим утверждением в свое время выступал доктор юридических наук Крусс В.И., указывая на наличие дефектов в налоговом законодательстве, что, по его мнению, может вызвать угрозы необоснованных санкций, а также привести к коррупции, что в конечном итоге только препятствует эффективной борьбе с недобросовестностью [Крусс, 2010].

Текущая практика сопровождения налоговых проверок и судебного рассмотрения налоговых споров показывает, что налоговая инспекция анализирует весь бизнес в целом, не ограничиваясь проверкой деятельности конкретного юридического лица. Установив осуществление бизнеса в формате нескольких юридических лиц (индивидуальных предпринимателей), налоговая инспекция рассматривает его как единое целое, в том числе в призме общей налоговой нагрузки (общей суммы, которая должна была бы быть уплачена в бюджет) и с позиции взаимозависимости всех компаний холдинга (что позволит взыскать задолженность с аффилированного лица).

Раскрыв незаконное применение специальных налоговых режимов или получение налоговых преференций в другой форме, налоговый орган обращает внимание на незаконное *дробление бизнеса* и формальное создание документооборота, доначисляя при этом налог, пени и штрафы.

Получение незаконных льгот нарушает также экономические законы конкуренции.

Но как мы видим на практике налоговые правоотношения очень сложные и требуют детального изучения, разработки таких норм и способов борьбы с незаконной минимизацией, чтобы не оставалось сомнений в неправомерности действий налогоплательщика либо наоборот законность его действий. Учитывая сложность налоговых правоотношений на практике, законодатель, анализируя действующие правовые нормы, периодически их дорабатывает в соответствии с возникающими обстоятельствами. И как мы уже указывали, все

изменения вносятся постфактум, что приводит к минимуму правовые последствия от новых норм и определений.

Так, в своем письме от 23 марта 2017 года №ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» (далее – Письмо №547) Федеральная налоговая служба прямо указывает, что о недобросовестности налогоплательщика свидетельствуют в частности установленные факты подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости. Однако, состояние взаимозависимости прямо предусмотрено НК РФ, который не запрещает сделки между лицами с особыми отношениями, хотя и предполагает последствия взаимозависимости. С другой стороны, указанные положения НК РФ прописаны таким образом, что любого человека в любое время можно признать взаимозависимым.

Так, статьей 20 НК РФ четко регламентирована доля непосредственного участия одной организации в другой в размере 20%, однако доля косвенного участия в процентном соотношении не заявлена. Следовательно, любая организация, инвестирующая денежные средства в ряд компаний с целью получения дохода от дивидендов, может быть признана связующим звеном для признания всех компаний взаимозависимыми. Кроме того, подпунктом 3 пункта 1 обозначенной статьи прямо указывает, что отношение взаимозависимости возникает из отношений родства и свойства. Следовательно, исходя из смысла указанной нормы любое коммерческое сотрудничество как, например, между братьями, или, например, взаимодействие с мужем сестры своей жены (свойство) уже несет на себе отпечаток недобросовестности.

Кроме того, в случае не возможности установить факт такой подконтрольности налоговым органам вменяется обязанность доказать недобросовестность самого налогоплательщика выраженную в недостаточной осмотрительности. Судебная коллегия по экономическим спорам, в своем определении от 29 ноября 2016 г. №305-КГ16-10399 по делу №А40-71125/2015 прямо указывает, что именно налоговый орган должен аргументировать тот

факт что налогоплательщик не проверил добропорядочность своих контрагентов, а также доказать тот факт, что налогоплательщик должен был знать о допускаемых контрагентами нарушениях.

Причем, согласно Письму №547, для сбора доказательств налоговые органы должны запрашивать документы, не предусмотренные НК РФ либо каким другим законодательным актом. Примерами таких документов являются в частности: документы фиксирующие результат поиска, мониторинга и выбора контрагентов, документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента.

Учитывая тот факт, что письма ФНС не являются нормативно-правовыми актами, и как следствие не обязательны для исполнения налогоплательщиками, такие требования являются злоупотреблением налоговых органов и ограничивают конституционное право налогоплательщика на использование своих способностей для предпринимательской деятельности.

Письмо явилось предпосылкой к внесению дополнений в часть первую НК РФ (19.08.2017 г. НК РФ дополнен статьей 54.1), и появлению понятия «пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» вместо устоявшегося в правоприменительной практике понятия необоснованной налоговой выгоды. Само такое понятие уже подразумевает установление ограничений для использования налогоплательщиком своих законных прав, также нарушает сразу несколько базовых принципов Конституции РФ.

В частности, в соответствии с введенной статьей именно налоговый орган теперь принимает решение о деловых целях налогоплательщика, попирая его право на свободу экономической деятельности, а также право свободно использовать свои способности в предпринимательской деятельности, гарантированные статьями 8 и 34 Конституции РФ.

Кроме того размытость, а точнее полное отсутствие в НК понятия «деловая цель», указывает, что для каждого отдельно взятого налогоплательщика будут применяться и уже применяются свои критерии ее

определения, нарушая тем самым еще один из базовых принципов Конституции РФ – все равны перед законом.

Следом за введением статьи 54.1 НК РФ, 31.10.2017 года ФНС РФ издало письмо №ЕД-4-9/22123 «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ». Из него следует, что налоговые органы должны относиться и к деловым целям, и к тому, что принято считать превышением пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и сумм налога, сбора, страховых взносов. Кроме того, своим письмом ФНС запрещает использование налоговыми органами понятий, отраженные в Постановлении Пленума № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, в рамках проведения камеральных и выездных налоговых проверок.

Разбирая положения статьи 54.1 НК РФ, мы видим запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и или суммы подлежащего уплате налога в результате искажений сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащего отражению в налоговом и бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

В тоже время, налоговое законодательство Российской Федерации не возражает против законной минимизации налоговых платежей. Одним из характерных примеров такого искажения является создание схемы дробления бизнеса, направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения.

К числу методов искажения информации об объектах налогообложения, которые могут быть отнесены к пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, могут относиться:

- отсутствие отражения налогоплательщиком дохода от продажи товаров, в том числе в связи с вовлечением контролируемых лиц в предпринимательскую деятельность;
- отражение налогоплательщиком в бухгалтерском и налоговом учете заведомо неточной информации об объекте налогообложения.

Однако, в соответствии с п.2 ст. 11 НК РФ налоговое правонарушение должно быть совершено умышленно.

Установленные факты правового, экономического и иного контроля участников налоговой схемы могут подтвердить умышленные действия налогоплательщика.

При этом одним из основополагающих принципов российской налоговой системы является принцип презумпции невиновности налогоплательщика, что, помимо возложения обязанности по доказыванию состава налогового правонарушения на налоговые органы, предоставляет налогоплательщикам право на легальное использование защитных механизмов, предусмотренных НК. То есть сам по себе факт уменьшения налоговой нагрузки на основании предоставленных законом льгот не может свидетельствовать об умышленности и направленности действий на неуплату налогов.

Следующим пунктом ст. 54.1 НК РФ установлены дополнительные условия использования права налогоплательщика на гарантированные ему НК РФ льготы и преференции, а именно, что целью сделки не является неуплата или неполная уплата налога. Однако в очередной раз критерии определения цели совершения сделки остаются за кадром и могут трактоваться налоговым органом по своему усмотрению.

С момента введения указанной статьи появились споры, в какой момент нужно применять указанную норму права. Ряд налогоплательщиков высказали свое мнение, что статья 54.1 НК РФ улучшает положение налогоплательщиков и, следовательно, имеет обратную силу. Однако И.В. Дементьев со ссылкой на постановление Арбитражного суда Уральского округа от 6 апреля 2018 г. №Ф09-355/18 считает, что в статье закрепляются уже сложившиеся в текущей судебной практике концепции необоснованной выгоды, и, следовательно, статья не содержит положений улучшающих либо ухудшающих положение налогоплательщиков [Дементьев].

Аналогичной позиции придерживается и Н.В. Александрова, указавшая на то, что аналогичные нормы имелись и ранее в постановлении Пленума № 53, следовательно, на текущий момент эти выводы лишь нашли свое законодательное закрепление [Александрова, Зотиков].

Заключительную точку в споре поставил Конституционный суд РФ в Определении от 29 мая 2018 г. №1152-О, прямо указав, что указанное законоположение не нарушает конституционные права и свободы. Указанное определение в очередной раз подтверждает тот факт, что, несмотря на то, что налоговые правоотношения в Российской Федерации регулируются в первую очередь НК, зачастую толкование таких правоотношений происходит именно на конституционном уровне.

Причем затруднения с применением норм указанной статьи возникли и у самих налоговых органов. Для разрешения возникших вопросов, 10.03.2021 года ФНС выпускает письмо №БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». В данном письме налоговая служба с одной стороны максимально расписывает критерии «добросовестности», а с другой стороны еще больше ограничивает права налогоплательщиков.

Так статьей 54.1 НК РФ предусмотрено, что обязательство по сделке исполняется стороной договора, либо лицом обязанность которому передана в силу договора либо закона. Пунктом 6 рассматриваемого письма устанавливаются дополнительные критерии определения возможности исполнения обязанности по договору. В частности, неизвестное местонахождение контрагента на момент совершения сделки, причем ни в НК, ни в данном письме не указано каким именно образом должен быть зафиксирован факт нахождения либо не нахождения контрагента по адресу указанному в ЕГРЮЛ. Кроме того, двусмысленность формулировки не дает возможности понять имеется в виду юридический адрес или фактическое нахождение, например, на объекте строительства.

Далее одним из критериев идет совершение расходных операций, не являющихся обыкновенными для конкретного вида деятельности. В тоже время нормативно правовыми актами не определен исчерпывающий перечень расходных операций характерных тому или иному виду деятельности. Следовательно, решение является ли такая операция обычной или нет, определяется налоговым органом самостоятельно.

Раздел IV обозначенного письма развернуто освещает понятие должной осмотрительности. Рассмотрев ряд критериев, мы видим, что ряд критериев прописан недостаточно однозначно и/или не указаны способы их исполнения. В частности, налоговый орган должен установить имелись ли у налогоплательщика обоснованные сомнения в возможностях контрагента исполнить условия договора с учетом времени, необходимого для его исполнения. Причем нет конкретного указания о том, что именно считать обоснованным сомнением. Из логики использования данного термина, а также конструкции словообразования мы видим, что это некое сомнительное действие, подтвержденное документально, следовательно, такие обоснованные сомнения можно упорядочить и классифицировать. Значит, налоговым органом должен быть предложен перечень конкретных действий и документов, подтверждающих такие действия. Например, будет ли являться обоснованным сомнением тот факт, что налогоплательщик не провел дополнительную проверку предоставленных ему паспортных данных руководителя контрагента?

Кроме того, производить оценку производственных мощностей контрагентов, равно как и рассчитывать временные возможности соответствующие данным мощностям для исполнения договора не является прерогативой налоговых органов.

Точно так же вызывает сомнение такой критерий как совершение сделки не соответствующей бизнес-стратегии налогоплательщика, что возвращает нас к уже рассмотренным расходным операциям. Следовательно, налоговый орган наделяет себя исключительным правом решать, какие сделки соответствуют

предпринимательской деятельности налогоплательщика, лишая последнего свободы выбора.

В данном контексте нам хотелось бы заметить, что свобода договора, предусмотренная статьей 421 ГК РФ прямо проистекает из принципа свободы экономической деятельности. Данной статьей гарантировано право налогоплательщикам свободно заключать договора между собой. В 1999 году Конституционный суд в Постановлении от 23 февраля 1999 г. №4-П признал свободу договора как одну из гарантированных государством гражданину свободу.

А.Н. Мочалов со ссылкой на указанное постановление делает вывод, что такая конституционная гарантия обеспечивает стабильность договорных отношений, а также защищает их от необоснованного признания их недействительными [Мочалов].

Таким образом, возложение на себя фискальным органом права решать, практически в безапелляционном порядке какие сделки соответствуют деятельности налогоплательщика, а какие нет, не соответствует основным конституционным принципам. Причем в рамках статьи 54.1 НК РФ, налоговым органам нет необходимости признавать сделку недействительной в соответствии с Гражданским законодательством, достаточно просто исключить суммы по сделке из налоговых расчетов, что в принципе равносильно признанию сделки недействительной, но без судебных проволочек. Как следствие возникает конфликтная ситуация между нормами Гражданского и Налогового законодательства, что в конечном итоге негативно влияет на налогоплательщика.

Кроме того, данным письмом нарушается принцип равенства перед законом, в частности, в зависимости от стоимости сделки допускается применение ограниченного или расширенного толкования должной осмотрительности, однако, выбор предъявляемых требований определяется налоговым органом исходя из конкретной ситуации. В нашем понимании, это выглядит, например, так: при ординарной сделке на небольшую сумму

достаточно проверить контрагента посредством ресурсов, размещенных на сайте ФНС, а при дорогостоящей сделке налогоплательщик уже обязан знать когда, кому и как контрагент оказывал аналогичные услуги, а также располагать сведениями, содержащими коммерческую тайну.

Раздел VII письма должен был ответить на заданный нами ранее вопрос о критериях определения деловой цели. Однако мы видим очередные неточности, и завуалированную возможность интерпретировать любую сделку или операцию на свое усмотрение. Кроме того, даже при установлении у совокупности операций реальной деловой цели не влечет за собой наличие реальной деловой цели у каждой конкретной операции. В этом ключе, налоговым органам рекомендуется рассматривать каждую отдельную операцию через призму уклонения от уплаты налогов. А также не могла бы хозяйственная цель по конкретной операции быть достигнутой любым другим способом без уменьшения налоговой базы.

В результате можно сделать вывод о том, что недопустимо использовать в качестве критерия оценки правомерности действий налогоплательщика по оптимизации налогообложения оценочного понятия добросовестности и осмотрительности. Критерием следует считать именно злоупотребление налогоплательщиком своим правом. Однако, понятие «злоупотребление правом» как таковое не закреплено в НК РФ таким образом, чтобы прямо указывать на недопустимость преднамеренного использования предусмотренных или допускаемых законодательством льгот, преимуществ, форм деятельности.

Подтверждает это и Конституционный Суд РФ, отметивший в Постановлении КС, что к налоговой оптимизации относится использование механизмов, не противоречащих закону, для сокращения налоговых платежей, связанных с законным освобождением от уплаты налога или с выбором наиболее прибыльных форм предпринимательской деятельности.

Однако на текущий момент сложившаяся практика указывает на то, собранных налоговым органом косвенных доказательств по делу порой бывает

достаточно, чтобы усомниться в правомерности действий налогоплательщика. Как следствие, налоговому органу достаточно доказать наличие легко выявляемых признаков недобросовестности, в результате чего налогоплательщику отказывают в праве реализации положений статьи 108 НК РФ, а именно уже ему надлежит убедить суд в отсутствии у него намерений уклониться от уплаты налогов.

Такая смена сторон доказывания, по мнению доктора юридических наук Волкова А.В. является явным нарушением норм статей 65 и 200 Арбитражно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), согласно которым именно налоговый орган должен доказать конкретные обстоятельства, а не некую совокупность признаков [Волков, Блинков].

В дополнение к нашему выводу мы хотим сослаться на мнение Н.В. Предеус, которая указывает на необходимость привлечения в таких судебных процессах профессиональных бухгалтеров для проведения экспертизы. В рамках такой экспертизы бухгалтеры помогут разобраться в нюансах бухгалтерского и налогового учета, в тонкостях которого не разобраться без специальных знаний в области бухгалтерского учета [Предеус, Никорюкин, Копаев].

Похожая система применяется и во Франции. Так, «Комитет по налоговому праву», в который не входят представители фискальных органов, и который выносит заключения по переоценке подозрительных налогов [Maryse].

Данное мнение, позволило нам выявить еще одно доказательство того, что статья 54.1 НК РФ дает возможность налоговым органам трактовать изложенные там нормы в свою пользу.

Одним из основополагающих документов касаясь обоснованности получения налоговой выгоды является рассмотренное в первой главе Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. №53, прямо указывающее на достаточность подтверждения обоснованности налоговой выгоды предоставлением в налоговый орган всех оформленных надлежащим образом документов, предусмотренных законодательством,

возлагая на налоговый орган обязанность доказать недостоверность сведений в таких документах.

Таким образом, несмотря на то, что в указанном Постановлении Пленума были сглажены наиболее острые проблемы применения налогового законодательства, системные недостатки концепции недобросовестности налогоплательщика так и остались нерешенными. Неопределенность в НК таких понятий как «добросовестность», «злоупотребление», а также отсутствие четких критериев их обоснования, является на текущий момент основной правовой проблемой, что на практике может привести к необоснованному отказу в защите прав законопослушного налогоплательщика.

Кроме того, после дополнения НК РФ ст. 54.1 ФНС выпускает письмо №ЕД-5-9/547@ с рекомендациями для налоговых органов по применению данной статьи, в котором указывает на достаточность норм изложенных в статье и отсутствием необходимости использовать понятия принятые Пленумом, что окончательно оставляет установление обоснованности или необоснованности сделки на усмотрение налогового инспектора, использующего в качестве критериев, например, документы фиксирующие результаты поиска контрагентов или документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента (закрепленный порядок контроля за отбором и оценкой рисков).

Также следует учитывать, что налоговое обязательство возможно лишь на законных основаниях, и только выгода, полученная с нарушением закона, может быть необоснованной. Не существует необоснованных налоговых выгод кроме как часть правонарушения, которое должно быть официально предписано законом. Желание платить налоги больше, чем требуется по закону на основе официально состоявшихся сделок, может показаться странным и в любом случае не входит в обязанности налогоплательщика.

И хотя мы видим косвенное подтверждение этому в изменении направления судебной практики по вопросам уплаты налогов, в частности приравнивания неуплаченных налогов к упущенной выгоде государства в

Постановлении Конституционного суда от 8 декабря 2017 года №39-П, мы считаем, что на текущий момент не достаточность и размытость налогового законодательства, явное противоречие его конституционным принципам способно вызвать в Российской Федерации полное непринятие такого метода, и как следствие ухода в «тень» в попытках отстоять право на свободную экономическую деятельность.

Продолжая тему законной налоговой оптимизации и борьбу с незаконным уходом от налогообложения, Заместитель главы ФНС 03.03.2021 года на Всероссийском деловом конгрессе для бухгалтеров и руководителей Александр Егоричев высказал, что основной проблемой является не недобросовестные директора, а площадки по продаже «бумажного НДС». Именно с ними стоит вести борьбу, при их отсутствии не будет и незаконной оптимизации. А также подытожил, что бизнес и деятельность по организации так называемых площадок по продаже «бумажного НДС» подстраивается куда быстрее под новые ограничения, чем на это реагирует главное фискальное ведомство.

Таким образом, в очередной раз приходим к тому, что главный закон о налогах и сборах РФ содержит массу пробелов, в ряде случаев он несет карательную цель, нежели лояльное взаимоотношение государства и налогоплательщика. Что позволяет сделать вывод о необходимости доработки ряда статей НК РФ, касающихся добросовестности, взаимозависимости и обоснованности на более тщательном уровне.

### 1.3. СПОСОБЫ СОВЕРШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. СУДЕБНЫЕ ОРГАНЫ КАК СУБЪЕКТЫ ПРОФИЛАКТИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

Одним из методов оптимизации налогообложения является метод холдинга: разделение структурных подразделений на отдельные юридические лица (один из вариантов). Снижение налоговой нагрузки с помощью этого

метода основано на том факте, что можно будет уменьшить величину отчислений с заработной платы во внебюджетные фонды и снизить налоговую базу по налогу на имущество, если вновь созданные предприятия будут использовать специальные налоговые режимы. В этой ситуации налоговый риск считается низким, но возможны проблемы, которые традиционно возникают в отношениях с дочерними и зависимыми обществами.

Кроме того, вопрос относительно законности и легитимности применения одним и тем же налогоплательщиком, зарегистрировавшим несколько организаций, специальных налоговых режимов является открытым.

В ходе налоговых проверок налоговые органы осуществляют у субъектов налогового законодательства РФ, а также в его окружении поиск налоговых схем (в большей части в форме дробления бизнеса), деятельно собирая по ним информацию и враждебно, наступательно используя допросы свидетелей. Этот факт обусловлен тем, что макро - и микропредприятия начали использовать форму юридического лица и форму индивидуального предпринимателя в условиях конкурентного выживания для сокращения своих налоговых платежей. Большинство актов выездных налоговых проверок фискального органа начинаются со слов: «в ходе проведения выездной налоговой проверки выявлена схема, созданная группой взаимозависимых лиц, с целью уклонения от уплаты налогов посредством искусственно созданных условий для применения упрощенной системы налогообложения».

Но с другой стороны, налоговое законодательство не содержит таких понятий, как необоснованная налоговая выгода и *дробление бизнеса*, и если рассматривать действующие нормы, то закон говорит только об определенных ограничениях и критериях, которым должны соответствовать организация или индивидуальный предприниматель, для представления отчетности в льготном режиме именно по данному лицу.

Таким образом, не смотря на законность такого способа оптимизации, налоговыми органами он рассматривается исключительно через призму налогового правонарушения.

Конституционным Судом РФ в пункте 2 определения от 04.07.2017 года №1440-О отмечается, что конституционная обязанность по уплате законодetermined налогов и сборов, пени является публичным, а не частным правом. Его выражение в соответствующих правовых отношениях предполагает властно-законное подчинение одного субъекта права другому, а именно: налогоплательщик обязан в установленный срок и установленном объеме уплатить суммы налога, сбора, а налоговая инспекция, действующая в интересах государства, обеспечивает его реализацию налогоплательщиком. Налогоплательщик не вправе по своему усмотрению распоряжаться той частью своего имущества, которая должна быть внесена в государственную казну в виде определенной суммы денег. Компетентные органы публичной власти в одностороннем порядке уполномочены государством на взыскание налога, причитающегося с данного лица, в противном случае они нарушают конституционно защищенные общественные интересы на основании ст. 57 Конституции РФ и связанные с ним законные интересы и права плательщиков налогов, сборов, публично-правовых образований, государства в целом. В тоже время, раз взимание налогов и сборов, как обязательных персональных безвозмездных финансовых платежей, необходимых для погашения государственных расходов, связано с вмешательством государства в имущественные права, независимость финансово-хозяйственной деятельности, а, следовательно, и в территорию основных прав и свобод, регулирование налоговых правоотношений должно вестись так, чтобы было предоставлено равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и не создавались условия для нарушения их конституционных прав, а также прав и законных интересов других лиц (Постановление КС).

В целях обеспечения компенсации за ущерб, понесенный государственной казной в случае невыполнения налогоплательщиками своих конституционных обязанностей по уплате налогов и сборов, пени, федеральный законодатель, основываясь на статьях 57, 71, 72, 75 и 76 Конституции РФ, создает систему налогов, сборов, штрафов, пени, взимаемых в бюджет, и общие

принципы налогообложения, а также определяет необходимые методы и меры государственно-законного понуждения – праввосстановительные и штрафные, для того чтобы было гарантировано автономное право государства получить с налогоплательщика соответствующие суммы в полном объеме – задолженность, пени и штраф.

Эти положения полностью соответствуют публично-правовому характеру налоговой обязанности и необходимости ее выполнения в условиях, которые отвечали бы вытекающим из верховенства права принципам равенства и справедливости, как это определено правовыми позициями Конституционного Суда РФ в Постановлении от 14 июля 2003 г. №12-П, императивным в своем основании методом налогового администрирования и взаимосвязи с законом фискальных органов, основания, пределы, процедурно-процессуальные и иные условия, деятельности которых требуют, максимально возможно, четкого определения.

В заключении Конституционный Суд Российской Федерации сделал важный вывод, что сами по себе оспариваемые законоположения не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом, поскольку сами определяют размер налоговой обязанности на основе реальных показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика. Данное законодательное регулирование согласуется с конституционными требованиями, правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации и Европейского Суда по правам человека и не может рассматриваться как нарушение конституционных прав налогоплательщиков в аспекте, указанном в жалобе.

Интересно, что в контексте спора существует особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации, который заявил следующее. Основной целью операций, осуществляемых ООО и его контрагентами, инспекция сочла неисполнение налоговых обязательств. В конечном итоге, если бы были представлены доказательства преследования именно такой цели в суде, это значило бы, что все они совершены с намеренным покушением на

публичные интересы, что лишило бы их силы. Результаты их недействительности настали бы для каждой из операций и для каждого из ее участников. Однако правоприменительные инстанции вменили уклонение от уплаты налогов только обществу и увидели только его правонарушения в том, что оно применило схему *деления бизнеса*, с использованием взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей, которые применяют специальные режимы в виде ЕНВД и УСН. Налоговые органы признали деятельность сторон соглашения «фиктивной», не оспаривая при этом в суде вышеназванный договор или иные сделки и не прося применения последствий их недействительности (ничтожности).

*Незаконное деление бизнеса* вменили налогоплательщику, не глядя на то, что российское право не лишает такой возможности субъектов финансово-хозяйственной деятельности и не предусматривает за это ответственность. Если бы *деление бизнеса* нарушало закон, такое действие (бездействие) имело бы существующих членов либо участие фиктивных лиц. Тогда полагалось бы привлекать к ответственности либо всех, либо только одного, доказывая в законных процедурах, что его контрагентов как субъектов хозяйственной деятельности не существует и что их регистрация как таковая является незаконной.

Маловероятно, что факт умысла, вменяемый заявителю, будет нести самостоятельное значение в деле о взыскании налогов и сборов. Несомненно, что финансово-хозяйственная деятельность всегда осуществляется и регистрируется их субъектами преднамеренно (не случайно). Однако это не является признаком незаконности, в том числе «умышленность» получения выгод и сокращений затрат, поскольку оба действия защищены законом РФ.

Фиктивность действий и только лишь внешнее соблюдение действующего законодательства о налогах и сбора РФ также не являются основанием для правовых ограничений, а, напротив, существенным признаком правомерного (законного) поведения налогоплательщика.

Что касается взаимозависимости контрагентов, то она известна закону и не опровергает чью-либо добросовестность. Состояние взаимозависимости прямо предусмотрено НК, который не запрещает сделки между лицами с особыми отношениями, хотя и предполагает последствия взаимозависимости. С другой стороны, указанные положения НК прописаны таким образом, что любого человека в любое время можно признать взаимозависимым.

Однако семейный бизнес часто осуществляют в нескольких организационных формах, что не делает всех участников единым субъектом и не предопределяет нарушение закона с их стороны. Невозможно обязать всех родственников участвовать только в одном юридическом лице в осуществлении предпринимательской деятельности или состоять исключительно в найме у родственника-предпринимателя.

При этом налоговый орган зачастую не принимает во внимание, как отличить действительную (законную) оптимизацию по уплате (например, раздел бизнеса между братьями) и оптимизацию, направленную на незаконную уменьшение налогов, подлежащих уплате либо применение специальных (льготных) форм налогообложения – создание налоговых схем, где происходит намеренное формирование недобросовестными лицами ряда гражданско-правовых сделок, направленных на создание фиктивных субъектов права, а также совершение иных действий с целью изменения данных об финансово-экономической деятельности субъекта права, результатом которых является уменьшение или зачет уплаты налогов.

Налоговое обязательство возможно лишь на законных основаниях, и только выгода, полученная с нарушением закона, может быть необоснованной. Не существует необоснованных налоговых выгод кроме как часть правонарушения, которое должно быть официально предписано законом. Желание платить налоги больше, чем требуется по закону на основе официально состоявшихся сделок, может показаться странным и в любом случае не входит в обязанности налогоплательщика.

Использование специальных налоговых режимов и других правовых режимов налогообложения не предполагает дополнительной ответственности как таковой, так и в тех случаях, когда они применяются взаимозависимыми лицами. Законные налоговые режимы и их применение нельзя ставить под сомнение до тех пор, пока нарушение закона не будет официально доказано.

Таким образом, *дробление бизнеса, даже формальное*, не опровергает презумпцию добросовестности налогоплательщика и не создает состава правонарушения. Ведение бизнеса в одном лице или в нескольких не считается правонарушением.

Однако, очередное отсутствие, в данном случае определения холдинга в налоговом законодательстве привело к тому, что холдингом правомерно называть даже юридические лица, участниками которых являются родственники. Таким образом, критерии, предлагаемые ГК «обладание контрольной долей участия в уставном капитале» и «значительный размер пакета акций», также крайне размыты. Фактически это означает свободу для налоговых органов в оценке взаимозависимости и аффилированности предприятий входящих в холдинговую структуру.

С учетом того, что налогоплательщик и налоговый орган находятся в отношениях административного подчинения, налоговые эксперты, как правило, требуют учесть многочисленные признаки формального «дробления» бизнеса. Среди них можно выделить следующие:

- дробление предприятия (производственного цикла) между несколькими обществами, применяющими специальные налоговые режимы (уплата ЕНВД, ЕСХН, УСНО, ПСНО), вместо расчета и уплаты налогов по общей системе налогообложения основным участником, осуществляющим фактическое ведение бизнеса;
- применение системы распределения материально-технических и финансовых активов (дробления бизнеса) оказывающее влияние на условия и экономические результаты всех участников программы, включая их налоговые

обязательства, которые сократились или практически не изменились с расширением всей экономической деятельности;

- общество, его члены, должностные лица или лица, которые осуществляют фактическое управление над регулированием, являются бенефициарами использования схемы дробления бизнеса;

- участники схемы осуществляют подобный вид финансово-хозяйственной деятельности;

- регистрация членов схемы в короткие сроки непосредственно перед повышением производственных мощностей и (или) увеличением численности персонала;

- несение расходов членами схемы друг за друга;

- аффилированность членов схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, должностная управляемость и т.п.);

- лишь только внешнее перераспределение между участниками персональной схемы без изменения их трудовых обязанностей;

- недостаток у подконтрольных лиц материально-технической базы;

- использование участниками схемы схожих знаков, символов, вывесок, контактов, веб-сайтов, адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складов и производственных баз и так далее), кредитных организаций, для открытия и обслуживания расчетных счетов, ККТ, терминалов и так далее;

- поставщиком или покупателем участника схемы дробления бизнеса может являться в основном другой участник, или поставщики либо покупатели у всех участников схемы являются общими;

- фактическое управление деятельностью участников схемы одними и теми же лицами;

- единые для участников схемы фирмы по ведению бизнеса;

- использование единого представителя интересов в отношениях с государственными и муниципальными органами и другими поставщиками и подрядчиками (не входящими в схему дробления бизнеса) осуществляется одним и тем же лицом;

- критерии, такие как численность персонала, площадь и получаемый доход, близки к верхним пределам, ограничивающим право на применение специальной системы налогообложения;
- показатели бухгалтерского учета налогоплательщика с учетом вновь созданных организаций могут указывать о снижении рентабельности производства и прибыли;
- определения ролей между участниками схемы поставщиков и покупателей в связи с системы налогообложения применяемой участниками.

По сути, такие «рекомендации» являются требованием и последствием неисполнения такого «предложения» может являться последующее привлечение к ответственности за нарушение правил налогового и бухгалтерского учёта.

Конечно, предприниматели стараются избегать или, по крайней мере, скрывать появление этих признаков, но на самом деле это не всегда удается, потому что необходимо сохранять контроль над работой всего бизнеса.

Анализируя все сказанное выше, все же можно сделать вывод, что само по себе дробление бизнеса не является налоговым правонарушением, если не преследует за собой цели незаконного снижения налога, подлежащего к уплате либо применение специального налогового режима.

Примером законного дробления бизнеса и как следствие минимизации налоговых платежей является создание двух и более юридических лиц, применяющих специальные налоговые режимы. Во многих странах мира такое разделение бизнеса на несколько структурных единиц ведение деятельности в группе взаимозависимых компаний остаются в рамках закона и не вызывают вопросов со стороны фискальных органов. В России налоговая служба часто в разделении бизнеса видит только формальное дробление с целью экономии на налогах и не хочет слышать о наличии здоровой предпринимательской цели.

В тоже время целью создания обществ должно быть не возможность применения специальных налоговых режимов, а именно различная деловая

цель, различные маркетинговые цели различные поставщики и потребители. В качестве деловых целей дробления также могут, например, выступать:

- обеспечение безопасности бизнеса на случай рейдерского захвата;
- снижение рисков потерь из-за административного приостановления деятельности компании;
- создание конкурентной среды внутри холдинга и как следствие увеличение дохода и прибыли;
- распределение бизнеса по региональному признаку;
- распределение бизнеса по типам потребителей;
- возможность разработки пакета франшизы;
- выведение в целях безопасности разработок, товарных знаков, ноу-хау, на которые есть авторские права.

Но основной причиной отмены решений налоговых органов по результатам проверок, на которые обратила внимание Федеральная налоговая служба, является отсутствие доказательств подконтрольности и несамостоятельности предпринимательской деятельности участниками взаимосвязанных бизнес-операций.

Кассационный суд не принял доводы налогового органа относительно формального заключения договоров аренды и взаимозависимости сторон, так как налоговые органы не предоставили фактических данных, указывающих на влияние этих обстоятельств на условия и результаты хозяйственной деятельности организации и предпринимателей в целях налогообложения. Суд также подчеркнул возможность безусловного вменения налогоплательщику преследования цели уклонения от уплаты налогов.

По мнению налогового органа, передача организацией-налогоплательщиком в аренду гостиничных помещений взаимозависимым лицам, уплачивающим ЕНВД, является формальной и указывает на согласованные действия арендодателя и арендаторов, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды, позволяющих использовать систему налогообложения в виде уплаты ЕНВД.

Однако суд установил, что арендаторы действовали самостоятельно. Получение доходов этими организациями и перечисление налога в бюджет в полном объеме подтверждается документально. Указано также и на осуществление ими других видов деятельности, в отношении которых данные организации применяли УСНО.

Предоставление недвижимости в аренду согласно предъявленной налогоплательщиком справке об осуществляемых видах деятельности обеспечивает организацию большей частью доходов, облагаемых налогами по общей системе налогообложения.

Суды согласились с выводами налогового органа о дроблении бизнеса между обществом и налогоплательщиком – индивидуальным предпринимателем, принимая во внимание формальное разделение площади бара и одного из магазинов с целью соблюдения условия применения специального налогового режима в виде ЕНВД.

В тоже время, однако, суды отметили, что налоговая инспекция не доказала, что налогоплательщики получили необоснованные налоговые льготы в отношении магазина, расположенного по другому адресу, что послужило основанием для отмены решения налогового органа в соответствующей части.

Суды не согласились с выводом налогового органа о том, что организация избегает применения общей системы налогообложения в результате использования своей схемы снижения налогов, которая выражается в налогообложении доходов, полученных от продажи продукции (лекарств), с использованием взаимозависимых лиц, на которых распространяются условия специальных налоговых режимов.

В данном случае в качестве доказательства правильности такого заявления налоговый орган указывает на ряд доказательств, таких как: короткий срок создания организаций, единые органы управления и персонал, регистрацию обществ произведена по одним и тем же юридическим адресам, одинаковость условия относительно содержания заключенных договоров. Указанные выводы и составили основу для доначисления организации налогов

по общей системе налогообложения путем объединения налогооблагаемой базы истца и юридических лиц, занимающихся розничной торговлей товарами.

Но, удовлетворяя требования, заявленные организацией, судебные инстанции указывают на то, что спорные организации являются не единственными покупателями продукции налогоплательщика. Он не несет затрат на содержание этих аптечных предприятий, которые, согласно материалам дела, имеют собственные органы управления и необходимый персонал, а также имущество и расчетные банковские счета, то есть они ведут самостоятельный бизнес.

Суды уделили особое внимание на то, что организация с момента создания и до проверки осуществляла только оптовую торговлю фармацевтическими и медицинскими товарами. Организация никогда не осуществляла и не имела лицензию на такую деятельность, как «розничная торговля фармацевтическими и медицинскими товарами», в которую были вовлечены подконтрольные компании.

Подводя итог, можно сказать, что проблема дробления бизнеса находится на пике актуальности. В контексте вышеизложенного группам компаний необходимо оценить свои налоговые риски на основе условий их бизнеса, чтобы оценить, является ли их разделение деятельности между участниками формальным. Чтобы ориентироваться в данном вопросе следует изучить сложившуюся арбитражную практику, не смотря на всю ее неоднозначность. В настоящее время организации не всегда, но зачастую вполне способны доказать в суде, что они не злоупотребляли своими правами и что разделение их деятельности было оправданным.

Шансы на успех в суде будут существенно выше, если при создании каждого нового лица оно будет соответствовать признакам самостоятельности и добросовестности, таким как:

- иметь помещение в аренде или собственности;
- иметь персонал, чтобы можно было доказать, что он способен обслужить заявленные обороты;

- иметь отдельный сайт или страницу в интернете, свои телефонные линии и электронные адреса;
- заниматься реальной экономической деятельностью – не допускать никакого формализма;
- обязательно иметь прибыль;
- грамотный документооборот. С каждым лицом оформлять бумаги так, как будто ведется дело с совершенно чужой компанией. Не допускать ситуации «все документы как будто под копирку». Если требуется выставлять штрафные санкции, письма-претензии, в идеале найти повод посудиться;
- формы внутренних документов (трудовые договоры, приказы) разные;
- осуществлять общехозяйственные расходы: чай, бумага, вода, заправка картриджей, швабры, оплата интернета и так далее;
- при возникновении нужды работать под единым брендом, обязательно подписывайте договоры франшизы либо договор использования товарного знака.

Для снижения риска быть замеченными налоговыми органами мы рекомендуем несколько общих правил:

- фирмы (лица) по возможности должны быть зарегистрированы в разных ИФНС;
- не допускайте, чтобы две (и более) компании, возглавляемые одним и тем же человеком, подписывали между собой договора;
- не стоит называть все фирмы одинаково с добавлением того или иного слова или знака;
- иметь отличающиеся вывески либо по форме, либо по шрифту;
- хотя бы небольшая часть доходов должна быть от сторонних организаций;
- персонал должен четко знать, где они официально работают, кто их юридический директор;
- при внутрихолдинговых сделках цены должны быть приближены к рыночным;

- условия договоров не должны иметь необоснованные льготы, отсрочки, сниженные штрафные санкции;
- не стоит массово использовать внутри холдинга взаимозачетов, расчетов векселями ваших компаний;
- не регистрируйте все фирмы одним днем;
- не выводите активы из одной компании в другую, чтобы тут же взять их обратно в аренду.

Необходимо помнить о том, что любая работа по оптимизации налогообложения должна обеспечивать безопасность активов, принадлежащих собственникам, обеспечивать законный личный доход, не вызывающий вопросов у налоговиков и правоохранительных структур, структура холдинга должна быть прозрачной, не громоздкой, легко управляемой, способной к быстрому копированию в других регионах, также она должна легко просматриваться собственником бизнеса, а также быстро и легко контролироваться.

Таким образом, сделав дробление экономически целесообразным, рациональным, эффективным и приносящим результат не только в снижении налогооблагаемой базы, налогоплательщик не пересечет черту отличающую оптимизацию от правонарушения.

Рассмотрев в качестве примера дробление бизнеса с точки зрения возможного правонарушения, мы сделали вывод о неотъемлемом участии судебных органов в трактовке данных понятий.

Таким образом, мы можем с уверенностью сказать, что большую роль в профилактике налоговых правонарушений играют **арбитражные суды**. Согласно статьи 1 Федерального конституционного закона от 28 апреля 1995 года №1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» и статьей 4 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 года №1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» Арбитражные суды в Российской Федерации являются федеральными судами и входят в судебную систему Российской Федерации.

Статья 2 АПК РФ от 24 июля 2002 г. №95-ФЗ к одной из основных задач судопроизводства в арбитражных судах, в частности, относит укрепление законности и предупреждение правонарушений в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

В сферу полномочий арбитражных судов в соответствии с НК РФ и АПК РФ входит судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями.

Все увеличивающееся из года в год количество налоговых споров также повышает роль арбитражных судов в профилактике налоговых преступлений и иных правонарушений. Причем, как отмечается специалистами, НК, изобилующий неясностями и недостаточностью формулировок сыграл своего рода роль катализатора к увеличению числа налоговых споров [Пепеляев]. По статистической информации Агентства правовой информации количество налоговых споров в 2019 году по сравнению с предшествующим годом выросло на 11 процентов и составило 42 736 дел [Судебная статистика РФ].

И, несмотря на то, что в нашей стране судебный прецедент не считается источником права, нельзя отрицать роль арбитражных судов в формировании практики применения налогового законодательства, в том числе норм об ответственности за правонарушения. В течение продолжительного времени в профессиональном правосознании преобладало мнение о том, что каждый судебный спор индивидуален, а потому оценка всех правовых вопросов может быть дана только применительно к тому или иному заявленному спору. Однако в действительности оценка юридических фактов и применение правовых норм в заявленном споре представляет собой не более чем частное проявление общих правил в деятельности по отправлению правосудия [Фурсов, с. 68]. Несовершенство налогового законодательства практически вынуждает судебные органы выступать в качестве толкователей норм права, являясь, по сути, последней инстанцией в разрешении сложных вопросов между участниками налоговых отношений по порядку исчисления и уплаты налогов,

применению мер налогового контроля и налоговой ответственности [Судебная практика...].

Но все же в большинстве случаев арбитражный суд в спорах налоговых органов и налогоплательщиков рассматривает дела о признании актов налоговой проверки и решений о привлечении к ответственности незаконными. Акт налоговой проверки, содержащий изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, а также решение, принятое по ее результатам, в ряде случаев является доказательной базой для последующего возбуждения уголовного дела.

Однако, возвращаясь к указанию на отсутствие в нашей стране такого источника права как прецедент, мы наблюдаем ситуацию, когда один и тот же арбитражный суд по сходным делам, может по-разному квалифицировать одно и то же правонарушение, что является абсолютно недопустимым и вносит неразбериху во взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщика.

Хорошей практикой разрешения противоречий и недоработок на законодательном уровне, стало обобщение моментов арбитражной практики в один документ с целью единообразного применения его судами. Ярким примером такого обобщения является Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Данный акт обобщил наиболее распространенные вопросы, встречающиеся в практике судов, что повысило эффективность применения правовых норм.

Подводя итог анализу деятельности арбитражного суда как участника профилактической деятельности, можно сделать вывод о том, что именно арбитражный суд как орган государства, не осуществляющий правосудие по делам о налоговых правонарушениях, является одним из главных субъектов в системе профилактики.

Но, как и любая сфера, работа судебных органов с налоговыми правонарушениями имеет ряд недостатков, основанных на том, что у судов нет

обязанности развивать всестороннюю правовую теорию, объясняющую разницу между правомерными техниками налоговой оптимизации и уклонением от уплаты налогов. Кроме того, не являясь специалистами в хозяйствующих отношениях, судьи не всегда правильно квалифицируют отношения между контрагентами, не проверяют законность режимов налогообложения, не всегда правильно квалифицируют сделки, зачастую сводя судебный процесс к приему решения в пользу налоговых органов изобилующих доводами, основанными в основном на своих внутренних разъяснениях и рекомендациях.

Таким образом, полезность подобных обзоров судебной практики очевидна. Состоявшиеся судебные прецеденты, во-первых, способствуют уяснению позиции государственных органов при применении законодательства и, во-вторых, позволяют спрогнозировать будущее судебное решение по возможному спору с государством или контрагентом.

Рассмотрев в данной главе понятие оптимизации как таковой, мы убедились в том, что «оптимизация» имеет положительное значение как необходимого элемента грамотного построения своего бизнеса только в теории, в то время как в законодательстве и подзаконных актах такое понятие, в виду своего отсутствия, имеет только негативное значение. Поэтому мы в очередной раз подчеркиваем важность проведения работы по устранению «пробелов» в законодательстве.

## ГЛАВА 2. ЗАКОННАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

### 2.1. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ КАК ПРАВОВОЙ ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ

В столь не простое время для бизнеса, как малого, так и крупного важнейшим вопросом стоит предоставление государством каких-либо налоговых преференций, налоговых льгот и послаблений.

Разрешение государства в получении налоговых послаблений либо иных стимулов позволит налогоплательщику сохранить свои финансовые накопления, что не позволит предприятиям прийти к финансовому краху, а наоборот развивать и расширять свое производство. Поэтому стремление, в особенности малого и среднего бизнеса, к получению каких-либо преференций понятно и объяснимо. Получив налоговые послабления, общество сокращает свои расходы, происходит увеличение прибыли, и тем самым хозяйствующие субъекты добиваются основной цели предпринимательской деятельности закрепленной в ГК [Подольский].

Налоговые стимуляции для организаций и предприятий имеют и социальное значение. При возможности сохранения накоплений и их увеличении общества будут сохранять рабочие места и численность своих предприятий. Что позволит минимизировать рост безработицы.

Режим льготирования либо стимулирования представляет собой такой режим, когда при равных схожих условиях определенные субъекты хозяйственной деятельности уплачивают налога в меньшей степени либо вообще не уплачивают. Льготный режим может быть как установленный законом порядок использования своих прав субъектами предпринимательской деятельности, а также обязанностей при определенных условиях разрешенных государством с целью достижения определенного социально значимого результата.

При этом необходимо указать, что льготный период в налогообложении может быть как временный – например, до достижения определенного объема доходов либо наступления какого-либо иного события. Есть льготный режим

без временного ограничения, но при этом имеются иные ограничения, например выполнение определенного вида деятельности либо сохранение определенного статуса.

Особенность льготного правового режима в налогообложении заключается в освобождении определенных налогоплательщиков от определенных обязанностей путем исключения у них из общего перечня ряда обязанностей полностью, либо частично, либо уменьшения их объема. Преференциальный режим понимает под собой льготный режим, поскольку предоставляет возможность облегчить ведение хозяйственной деятельности.

Льготный режим налогообложения нельзя отнести ни к общим режимам, ни ко специальным. В современной действительности существуют целые государства на территории, которых действуют послабления при ведении хозяйственной деятельности. Такая форма отношений между государством и его хозяйствующими обществами создана для привлечения инвесторов либо меценатов из числа нерезидентов для развития как страны в целом, так ее экономики в частности. Такие государства в целом представляют собой офшорные зоны (Сингапур, Гонконг), в таких государствах рассматривать льготный режим следует как общий [Подольский].

К определяющим свойствам офшорной зоны можно отнести не только ее либеральность в налоговом режиме, но и политическую, и экономическую стабильность. Об аналогичном подходе говорит и Мещерякова А.В. в своей статье Офшоры и деофшоризация экономики [Мещерякова]. С ней нельзя не согласиться. Ведь действительно, помимо мягкого либерального налогового режима нужна стабильная экономика и политическая власть. При отсутствии хотя бы одного показателя всегда будет существовать риск утраты своих капиталов.

Рассмотрим более подробно, что может быть, если хотя бы один признак будет отсутствовать.

При отсутствии мягкого налогового режима для осуществления деятельности такая зона сама по себе перестает быть привлекательной для

бизнеса. Ведь каждый участник финансово-хозяйственной деятельности ищет именно тот режим, при котором ему будет оставаться как можно больше заработанного им дохода.

При отсутствии стабильной экономики – всегда будет существовать риск утраты капитала. В офшорных зонах отсутствует такое понятие как экономический кризис. А, следовательно, за сохранность капитала можно не переживать. В противном случае возникает вопрос, а есть ли смысл вкладываться, если рано или поздно можно всего лишиться.

Отсутствие стабильной политической обстановки – есть прямая угроза, как мягкому налоговому режиму, так и стабильной экономике. Более того, нахождение в подвешенном состоянии, а не произойдет ли политический переворот и не сменится ли политика государства с закрытой (не разглашающей информацию о своих бизнесменах), на открытую не может рассматриваться как привлекательная зона для ведения бизнеса.

К отличительным особенностям офшорных зон можно отнести отсутствие ставки налога или ее номинальность; ориентированность местного бизнеса в сторону нерезидентов. Самым привлекательным моментом офшорных зон является отсутствие обязанности раскрытию своей финансовой информации; многогранность платежной системы, а именно возможность совершение сделок в валютах удобных субъектам сделки независимо от национальной валюты; вся банковская система офшорной зоны в своей сущности напоминает транзитные центры. Все эти послабления делают эти территории очень привлекательными не только для ведения легального бизнеса, но и как способ спрятать свои доходы либо вывести из-под налогообложения страны с более жесткими налоговыми требованиями.

Самыми привлекательными на наш взгляд для ведения деятельности являются Антильские острова, Багамы, Бермуды, государство Науру, остров Теркс и т.д. В обозначенных зонах допускается законная возможность полного освобождения от налогообложения доходов компаний, зарегистрированных на данной территории, но осуществляющих свою деятельность за пределами этой

страны или территории. Такие государства как Антигуа, Белиз, Гибралтар, а также остров Олдерни и Британские Виргинские острова предоставляют возможность налогообложения по пониженным ставкам. Барбадос, Бельгия, Кипр, Мальта, остров Мэн – страны, в которых устанавливается сверхмягкие условия налогообложения. Все эти послабления преследуют своей целью лишь привлечение под свою налоговую юрисдикцию иностранные фирмы с их капиталами.

Проанализировав все сказанное выше можно сделать вывод, что установление государством послаблений, льгот либо преференций последнее преследует свою цель – цель в достижении определенного социально значимого результата.

В тоже время не все так радужно. Ведь компании, уходящие под налоговую юрисдикцию офшорных зон, по своей сути воруют у своего государства. Регистрируясь в офшорных зонах и осуществляя деятельность на территории фактического нахождения, они являются все же налогоплательщиками офшорных зон.

В тоже время, подводя итог, Подольский А.В. делает вывод, что такие организации фактически лишают государства, в которых осуществляют свою деятельность доходов. С этим можно согласиться только лишь при условии рассмотрения фиктивной миграции в офшорные зоны с целью получения налоговых преференций. Такая фиктивная миграция происходит, когда контролирующие лица фактически не являются резидентами офшорных зон. Такой подход Подольского А.В. носит однобокий характер.

Нам же кажется, что такую ситуацию стоит рассматривать со всех сторон, а именно когда регистрация организаций действительно осуществляется по месту их фактического нахождения, то есть когда контролирующие лица хозяйствующего субъекта действительно являются резидентами тех стран, где государство позволяет себе имеет столь мягкие налоговые режимы при соблюдении ряда условий. В таких случаях выгоду получают не только государства–офшоры, но и государства, на территории которых такие

организации осуществляют свою деятельность. Выгода государств, на чьей территории осуществляется деятельность, очевидна. Они имеют вклад в свое развитие и в развитие своих территорий, повышая тем самым социально-экономическое развитие.

В тоже время политика Российской Федерации направлена на борьбу с офшорными зонами и их резидентами. Так в 2014г. был принят так называемый «антиофшорный закон», который внес в НК РФ такое понятие как контролируемая иностранная компания. Фактически под контролируемой иностранной компаний понимается офшорная компания – компания, зарегистрированная на территории офшорной зоны, осуществляющая свою деятельность вне ее пределов, но пользующаяся всеми преференциями территории регистрации. Аналогичные понятия офшорной компании содержится в ФЗ от 05.04.2013г. №44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ или услуг для обеспечения государственных или муниципальных нужд».

В тоже время при проведении сравнительного анализа терминов офшорная компания и контролируемая иностранная компания можно сделать вывод о различии данных терминов.

Так офшорная компания территориально должна быть зарегистрирована именно в одной из офшорных зон, в то время как контролируемая иностранная компания может быть зарегистрирована на любой территории вне пределов Российской Федерации. Далее возникает вопрос о контролируемости – при рассмотрении контролируемой иностранной компании в числе ее участников должен быть резидент РФ, будь то физическое лицо либо юридическое. При этом офшорная компания в числе своих участников может и не иметь резидентов РФ, но сохранять статус офшорной.

Подводя итог сказанному выше, хоть принятый закон и называют антиофшорным, по своей сути таковым не является. Так как у офшорной компании может и не быть основополагающего признака – подконтрольности. Следовательно, можно сделать вывод, что принятый федеральный закон ввел

более широкое понятие. К аналогичным выводам пришла и Зыкова О.А. в своей статье «Контролируемая иностранная компания – офшорная компания: тождественность или автономность?» [Зыкова].

Таким образом, наличие офшорных государств либо территорий не всегда стоит рассматривать лишь со стороны негативной позиции, во множестве случаев от их деятельности выгоду получают все территории.

Рассматривая данный вопрос в более узком разрезе можно сделать аналогичные выводы. Например, на территории Китая также имеются регионы, где налоговая нагрузка за осуществление деятельности является минимальной, и хозяйствующие субъекты стремятся осуществить свою регистрацию именно там. Такая позиция отражена в статье Tanya Y. H. Tang [Tang], где она также приходит к выводу, что такая ситуация рассматривается как негативное явление. Наблюдается ущемление прав одних территорий с более жесткими налоговыми обязательствами и лишение их части дохода. Однако если рассматривать страну в целом, сохранение капитала организациями и предприятиями путем регистрации на территории с мягким налоговым климатом позволяет этим хозяйствующим субъектам вкладывать сэкономленные денежные средства в инвестиции, в развитие государства в целом.

Таким образом, чтобы не нарушать баланса интересов как государств и территорий с более мягким налоговым режимом, но и соблюсти интересы и права государств и территорий с более жесткими налоговыми режимами стоит тщательно разбираться в причинах и следствиях такого явления как фиктивная миграция. Ни что не появляется из ниоткуда. Например, само по себе такое явление как офшоры обязано своим появлением первой мировой войне. Когда страны менее пострадавшие могли себе позволить не ужесточать налоговые режимы и налоговое бремя, чтобы получить доход на свое восстановление и развитие. Таким образом, именно государство как единица виновата в появлении незаконной оптимизации налогообложения, как в рамках всего мира, так и в рамках и отдельных государств.

Поиски наиболее мягких налоговых режимов для резидентов Российской Федерации тоже объяснимы. И так же в этом явлении виновно само государство. Изначально – это раскол СССР, затем деление власти в 90-х годах. Все эти и многие другие события уронили экономику теперь уже Российской Федерации до стран третьего уровня. Исправляя эту ситуацию, государство посредством взимания в большинстве случаев неподъёмные налоговые платежи наращивает экономику страны в целом. В тоже время, когда хозяйствующий субъект должен отдать в доход государства более 70% своего дохода, то логично, что он будет искать пути и возможности снижения таких расходов.

В тоже время, Петречук А.И. рассматривая тему офшор, указывает на наличие в Российской Федерации относительно мягкого налогового режима [Петречук].

Считаю с ним нельзя согласиться. В первых в своей статье Офшоры. Потенциальные риски он сам указывает, что в офшорных зонах российского капитала не меньше чем, золотовалютных запасов самой Российской Федерации.

При наличии действительно мягкого налогового режима бизнес Российской Федерации не интересовало бы такое явление как офшор, и капитал сосредотачивался бы в банках РФ. Во-вторых, когда бизнес должен отдать более 50% своих доходов государству, сложно назвать такой налоговый режим мягким. Более того, сам Петречук А.И. указывает, что российский бизнес уже на протяжении многих лет выводит и продолжает выводить свои капиталы за рамки юрисдикции Российской Федерации. Все это еще раз подтверждает о относительно жестком налоговом режиме в РФ и как следствие в борьбе с офшорами нельзя ужесточать и так довольно жесткий налоговый режим.

Поэтому мы считаем, что стоит не увеличивать налоговые платежи либо ужесточать налоговые ставки, а наоборот стоит создавать более комфортные условия для ведения бизнеса. Такое поведение государства будет привлекательно не только для организаций-резидентов, но и для инвесторов как

это сейчас сделано на территории Российской Федерации в некоторых регионах для поднятия социально-экономического развития.

В последние годы страны начали активную борьбу с такими организациями и предприятиями путем принятия важных документов. К таким документам можно отнести Многостороннюю конвенцию по выполнению Плана BEPS, членом которой стала и Россия. Данная Конвенция позволяет принимать ограничительные меры согласованные странами участниками к компаниям, зарегистрированным в офшорных зонах, но осуществляющих деятельность на территории стран участниц. При этом законодательно не требуется вносить какие-либо изменения в действующее как национальное, так и международное законодательство. Странами – участницами были разработаны и используются межстрановая отчетность, позволяющая сопоставлять цены на оказываемые услуги такими организациями, выявлять центры сосредоточения прибылей, сформированные, как правило, именно на территориях с низкой налоговой нагрузкой либо совсем отсутствующей. Россия также присоединилась к данным стандартам. В рамках Европейского союза (ЕС) вступила в силу IV Директива о Противодействии отмыванию денежных средств и финансированию терроризма, на основании которой каждая страна-член ЕС обязуется вести реестр бенефициаров зарегистрированных компаний.

Что касается нашей страны, то у нас на определенных территориях действует преференциальный режим, следовательно, по отношению к государствам, где на всей территории действует льготный режим, у нас он будет специальный. Например, в соответствии с ФЗ от 22.07.2005 №116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» четыре особые экономические зоны, создаваемые на территории РФ, имеют границы своего действия, таким образом, специализируя данную территорию. Кроме того, Соглашение по вопросам свободных (специальных, особых) экономических зон на таможенной территории Таможенного союза и таможенной процедуры свободной таможенной зоны от 18 июня 2010 г. в определении свободной (специальной, особой) экономической зоны указывает, что это часть

территории государства – члена таможенного союза в пределах, установленных законодательством государства – члена таможенного союза, на которой действует особый (специальный правовой) режим осуществления предпринимательской и иной деятельности.

На сегодняшний день в России хоть и нет относительно стройной системы налогового льготирования, но все же имеется ряд налоговых послаблений [Мандрощенко].

Как видно из современной действительности основной проблемой снижения экономического сектора либо коммерческой активности считается несовершенство налогового законодательства. Налоговое законодательство во всем своем многообразии норм статей и глав содержит какие-либо неточности, пробелы и противоречия. Данные обстоятельства порождают необходимость регулярного обращения налогоплательщиков, как к самим налоговым органам, так и в суд, чтобы установить истинную природу той или иной нормы и правильность ее применения. Все эти обращения отнимают значительное время, которое добросовестные налогоплательщики могли потратить на разработку стратегии развития [Шац].

Налоговые льготы – полное или частичное освобождение от уплаты налога, предоставленного налоговым законодательством при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика. Льготы по какому-либо налогу являются важнейшим элементом любого налога. Целью налоговых льгот является уменьшение налога, подлежащего уплате конкретным налогоплательщиком, реже налоговая льгота может предоставлять отсрочку и рассрочку платежа.

Анализируя сегодняшнюю действительность можно сделать вывод, что НДС – это самый сложный налог с точки зрения налогового администрирования. На его долю приходится самый большой процент налоговых проверок как камеральных, так и выездных. С внедрением в налоговую систему ряда программных комплексов, налоговому органу становится проще заниматься администрированием данного налога, так

например, сейчас на уровне программных комплексов контролирующий орган может выявить такие нарушения как «разрыв». Данное нарушение характеризуется не отражением контрагентом в своей налоговой декларации за тот же период операций по реализации в адрес проверяемого налогоплательщика услуг, работ, товаров. Да и вообще сейчас налоговые органы, независимо от места постановки на учет контрагента, могут увидеть, какие им представлены декларации с какими начислениями и прочее. В тоже время, ведя борьбу с незаконной неуплатой налога на добавленную стоимость Правительство Российской Федерации уделило администрированию НДС большое внимание.

Одной из разновидностей налоговой льготы являются налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость.

Однако Репьев А.Г. в своей статье делает прямо противоположный вывод. По его мнению, вычеты, будучи закрепленными в НК как право уменьшить сумму налога, не может являться льготой, так как, по его мнению, ключевыми особенностями льготы являются восполнение неравенства участников правоотношений. А отнесение таких институтов как вычеты к льготам, требует создания отдельных научных классификаций [Репьев]. Мы же считаем, что уменьшение суммы НДС посредством налогового вычета соответствует критериям налоговой льготы, приведенным в ст. 56 НК РФ, как возможность не уплачивать, либо уплачивать налог в меньшем размере.

В тоже время необходимо отличать реальную возможность получения налоговой льготы в виде возможности уменьшения налога, подлежащего к уплате от получения недобросовестными налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. Как уже указывалось налог на добавленную стоимость один из сложнейших налогов для администрирования. В связи с чем, регулярно предоставляемые налоговые льготы по налогу на добавленную стоимость рядом налогоплательщиков рассматриваются как возможность ухода от налогообложения. Дабы не допускать возможность злоупотреблением налоговыми льготами и разграничить законного получения

налоговых льгот от необоснованной налоговой выгоды законодателем была введена статья 54.1 НК РФ [Голенев].

Налог на добавленную стоимость — косвенный налог, форма изъятия в бюджет государства части стоимости товара, работы или услуги, которая создаётся на всех стадиях процесса производства товаров, работ и услуг и вносится в бюджет по мере реализации.

Порядок его исчисления и уплаты установлен главой 21 НК РФ. В результате применения указанного налога конечный потребитель товара, работы или услуги уплачивает продавцу налог со всей стоимости приобретаемого им блага, однако в бюджет эта сумма начинает поступать ранее конечной реализации, так как налог со своей части стоимости, «добавленной» к стоимости приобретённых сырья, работ и (или) услуг, необходимых для производства, уплачивает в бюджет каждый, кто участвует в производстве товара, работы или услуги на различных стадиях. Таким образом, предприятиям зачастую приходится перечислять в бюджет на уплату налога на добавленную стоимость собственные средства. Следовательно, стремление уменьшить налог к уплате в бюджет понятно.

В настоящее время наиболее предпочтительными способами снижения суммы налога на добавленную стоимость к уплате являются:

1. В соответствии со статьей 145 НК РФ предусмотрено освобождение от уплаты НДС в случае, если сумма выручки от реализации за три предшествующих последовательных календарных месяца не превысила в совокупности 2 000 000 (два миллиона) рублей. Для получения указанной льготы компания должна предоставить в налоговый орган письменное уведомление об использовании права на такое освобождение.

Следует учесть, что данный способ в первую очередь подходит компаниям с небольшим оборотом. Однако нужно иметь в виду, что полное отсутствие оборотов в указанном периоде права на льготу не предоставляет.

2. Минимизировать сотрудничество с теми, кто находится на упрощенной системе налогообложения либо вправе не платить рассматриваемый налог по

иным причинам. Таким образом, компания сможет легально увеличить вычеты, уменьшив тем самым налог к уплате.

3. Использование механизмов налоговой оптимизации в зависимости от характера деятельности:

- с помощью использования в договоре аванса, отсрочки, штрафов и неустоек;
- агентские соглашения;
- особые условия перехода права собственности и так далее.

НК предусмотрено право юридических лиц на выбор оптимального способа налогообложения. Важно понимать, любая схема снижения налога на добавленную стоимость связана с налоговыми и хозяйственными рисками. Это относится даже к законным способам уменьшения НДС, так как у налоговиков может быть своя трактовка различий «схемы ухода от налогов» и разумного ведения налогового учета. Следовательно, необходимо основываться не только на действующих нормах НК РФ, но и на последних разъяснениях Министерства Финансов, Федеральной налоговой службы Российской Федерации и имеющейся актуальной судебной практике.

Здесь необходимо учитывать, что любые налоговые схемы следует адаптировать под конкретного налогоплательщика, а также быть готовым к усложнению документооборота, так как применение налоговых вычетов по НДС правомерно только при наличии документов, отвечающих требованиям достоверности и подтверждающих реальность хозяйственных операций.

12.10.2006 года Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации принял постановление, из которого следует, что при рассмотрении налоговых споров необходимо исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков. Таким образом, при вынесении судебных актов арбитражные суды должны оценивать обоснованность налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком.

В этом постановлении Пленум удачно заменил термин «недобросовестность налогоплательщика» термином «необоснованная налоговая выгода», так как гораздо уместнее говорить об обоснованности

(необоснованности) налоговой выгоды в конкретной ситуации, нежели определять для налогоплательщика статус, больше похожий на ярлык.

Под налоговой выгодой понимается не только привычное возмещение НДС, но и любое уменьшение налоговой обязанности, включая уменьшение налоговой базы, получение налогового вычета, налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки.

Говоря о добросовестности налогоплательщика, Пленум подчеркивает ее презумпцию в налоговых правоотношениях.

Так, в рассматриваемом постановлении разъяснено, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах в целях получения налоговой выгоды, является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В тоже время по общему правилу стороны договора свободны в определении его условий, в том числе, условия о цене предмета сделки. Поэтому отличие примененной налогоплательщиком цены от уровня цен, обычно применяемого по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского оборота не может служить самостоятельным основанием для вывода о неисполнении участником сделки обязанности по уплате налогов и возникновении у него недоимки, определяемой исходя из возникшей ценовой разницы.

Иное означало бы наступление неблагоприятных налоговых последствий и применение к субъекту гражданского оборота мер налоговой ответственности за недостаточно рациональное поведение при осуществлении им своей финансово-хозяйственной деятельности, что не вытекает из положений пункта 1 статьи 3 НК.

Кроме того, налоговые специалисты со ссылкой на Приказ ФНС России от 30.05.2007 №ММ-3-06/333@ поясняют, что при выборе контрагента налогоплательщику необходимо исследовать три признака:

- зарегистрирован ли контрагент в ЕГРЮЛ;
- является ли адрес регистрации контрагента адресом «массовой» регистрации;
- имеется ли информация о фактическом местонахождении самого контрагента, а также о местонахождении его складских, и (или) производственных, и (или) торговых площадей.

Кроме того, налоговая служба рекомендует также дополнительно оценить риски при выборе контрагента на основании следующих сведений:

- о среднесписочной численности работников;
- об уплаченных компанией суммах налогов и сборов;
- о нарушениях законодательства о налогах и сборах, в том числе о суммах недоимки и задолженности по пеням, штрафам при их наличии;
- о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, при наличии установленных законом первичных документов и проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности, факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не будет, является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Данные выводы нашли свое подтверждение в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.12.2008 года по делу №А56-51310/2007, Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 19.12.2019 года по делу №А55-21860/2018, Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 27.01.2020 года по делу №А55-29274/2018, Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 20.02.2020 года по делу №А55-801/2019, Постановлении Арбитражного суда Северо-кавказского округа от 28.02.2020 года по делу №А32-21874/2018.

Также, в качестве одной из разновидностей льгот по налогу на прибыль можно рассмотреть возможность применения пониженных ставок, исключение из объекта налогообложения ряда доходов, освобождение от налогообложения

по налогу на прибыль на определенный период. А в ряде случаев применение налоговой ставки 0%.

Возможность применения налоговой ставки 0% предоставлена предприятиям и организациям, занятым преимущественно, в социально-обслуживающей сфере [Хасанова].

Весь перечень льготных ставок и субъектов их применения содержатся в статьях 284–284.6 НК РФ.

Рассмотрим налоговые льготы по налогу на прибыль организаций по субъекту их получения.

Образовательные или медицинские организации имеют возможность пользоваться льготной ставкой по налогу на прибыль в размере 0%, о чем указывается в пункте 1.1 статьи 284 НК РФ. Однако получение такой льготной ставки предполагает соблюдение ряда условий, оговоренных статьей 284.1 НК.

А именно:

- 1) деятельность организации должна быть включена в перечень, утвержденный постановлением Правительства РФ от 10.11.2011 г. №917. К деятельности в медицинской сфере не относится деятельность в сфере оказания услуг санитарно-курортного лечения. Об указанном исключении прямо сообщено Министерством финансов РФ в письме от 18.05.2012 № 03-03-06/1/252;
- 2) организация либо предприятие осуществляющее деятельность в сфере образования либо медицины должно владеть лицензией на оказание услуг в обозначенной выше сфере деятельности. При этом доход от осуществления указанной деятельности должен составлять не менее 90% в общем совокупном доходе предприятия либо организации от всех источников. В противном случае возможность применения пониженной ставки исключается;
- 3) для соответствия условиям получения льготной ставки предприятиям необходимо иметь штат не менее 15 сотрудников, причем 50% или более из них должны иметь сертификаты специалистов;

4) организации не используют в своих транзакциях векселя и другие финансовые инструменты срочных сделок [Сивова].

Такая льгота не является бессрочной, а предоставляется на определенный налоговый период (календарный год) и может быть использована как частными, так и государственными образовательными и медицинскими предприятиями.

Рассмотрим следующую отрасль, в которой возможно применение льготной ставки, а именно сельское хозяйство. В данном случае, предприятию не достаточно просто осуществлять свою деятельность в данной сфере. НК пунктом 2 статьи 346.2 предусмотрено следующее условие: 70% общего объема доходов должен составлять доход от выращивания, переработке и продаже сельскохозяйственной продукции. Лишь при выполнении данного условия организации имеют право воспользоваться льготной ставкой по налогу на прибыль.

Следующим субъектом, который может претендовать на пониженную налоговую ставку по налогу на прибыль, являются организации, оказывающие социальные услуги населению, имеют право на льготы по налогу на прибыль в виде ставки 0% соответствующие критериям, обозначенным в пункте 1.9 ст. 284 НК РФ. Более того, далеко не все организации, оказывающие социальные услуги населению могут являться субъектами обозначенной льготы. Перечень услуг, в отношении которых применима льгота, утвержден постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 №638.

Рассмотрим условия получения данной льготы:

- 1) организация должна быть в обязательном порядке зарегистрирована в реестре поставщиков социальных услуг Российской Федерации;
- 2) штатная численность должна составлять 15 сотрудников и более;
- 3) доходы от социальных услуг должны составлять не менее 90% от общего дохода организации;

4) имеются ограничения по осуществлению ряда сделок такие как – сделки совершенные с использованием векселей либо пользоваться финансовыми инструментами срочных сделок [Сивова].

С 2021 года в федеральное законодательство добавлена такая льгота как возможность применения предприятия IT-отрасли, что является своим родом стимулированием их развитие. В связи с чем, для них установлены льготные ставки:

- 3% - в федеральный бюджет;
- 0% - в бюджет субъекта РФ.

Однако, как и для других субъектов для них действуют ряд требований и ограничений:

- 1) предприятие должно быть включено в специальный реестр и получен документ о государственной аккредитации;
- 2) численность сотрудников не меньше семи человек;
- 3) доля дохода от операций в IT-сфере должна составлять 90% от общего дохода компании.

Кроме того, предприятия, работающие в особых экономических зонах, таких как технико-внедренческие и туристско-рекреационные, могут также воспользоваться льготами по налогу на прибыль. Только в отличие от сферы IT в данном случае речь идет о нулевой ставке в части уплаты в федеральный бюджет.

Необходимые условия для получения налоговых преференций:

- 1) организация обязана вести отдельный учет доходов и расходов подпадающий под льготу деятельности;
- 2) осуществлять такую деятельность именно на территории особой экономической зоны;
- 3) иметь статус резидента технико-внедренческой или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Указанная налоговая льгота имеет свой временной период. Так для технико-внедренческой деятельности возможность применения такой льготы

завершилось с окончанием 2017 года, а в части туристско-рекреационной деятельности обозначенная льгота будет действовать до 2023 года.

С начала 2017 года введена также льгота для юридических лиц, работающих в особых зонах, но в сферах, отличающихся от указанных в п. 1.2 ст. 284 НК РФ. Суть ее заключается в применении ставки 2% при исчислении налога на прибыль подлежащего уплате в федеральный бюджет, что на 1% меньше для иных компаний, уплачивающих налог на прибыль.

Кроме того, НК предусмотрена нулевая ставка налога на прибыль в части уплаты в федеральный бюджет для компаний, осуществляющих деятельность в свободной экономической зоне. Такая преференция действует в течение десяти налоговых периодов с момента начала получения дохода от продажи товаров в такой зоне.

Дополнительно в субъектах Российской Федерации может быть предоставлена льгота и по налогу на прибыль в части уплаты в бюджет субъектов, но ставка не может быть ниже 13,5%.

Аналогично с условиями особых экономических зон, в данном случае тоже необходимо раздельное ведение учета доходов и расходов по деятельности, осуществляемой в свободной экономической зоне и вне нее. Следует помнить, что деятельность вне свободной экономической зоны облагается в общем порядке.

Развитие и становление вплоть до названия следующей налоговой льготы по налогу на прибыль организаций в буквальном смысле пошло с послания Президента в 2013г. Речь идет о территориях с опережающим с опережающим социально-экономическим развитием. Территориями опережающего социально-экономического развития являются территории с особым правовым режимом, стимулирующим привлечение инвесторов для ее развития и обеспечения нормальной жизнедеятельности населения, проживающего на данной территории. К таким территориям можно отнести Дальний Восток и Восточная Сибирь [Сиднева].

Основной особенностью данных территорий является предоставления инвесторам налоговых льгот не только по налогу на прибыль, но и по ряду других налогов и сборов.

Рассмотрим еще один вид преференции налога на прибыль, в виде нулевой ставки в части уплаты в федеральный бюджет для организаций - резидентов территорий с опережающим социально-экономическое развитие.

Обязательными условиями для применения льгот являются:

- 1) государственная регистрация юридического лица на ТОСЭР;
- 2) организация не должна иметь обособленных подразделений за пределами обозначенной зоны;
- 3) являться налогоплательщиком только по общей системе налогообложения;
- 4) не являться членом консолидированной группы налогоплательщиков;
- 5) организации не должны осуществлять деятельность как страховщик, банк, брокер. Не может являться некоммерческой организацией, клиринговой компанией или негосударственным пенсионным фондом;
- 6) не являются участниками свободной экономической зоны или региональных инвестиционных проектов;
- 7) обеспечение не менее 90% своих доходов за счет деятельности, осуществляемой в рамках соглашения о работе в ТОСЭР;
- 8) в случае осуществления деятельности не только при исполнении соглашения о работе в ТОСЭР, но иных обязательное ведение раздельного учета доходов по видам деятельности [Сивова].

Такая льгота дается предприятиям на пять лет с момента получения первого дохода от деятельности, а ТОСЭР. Дополнительно предусмотрена льгота в части уплаты налога в бюджет субъекта в размере не больше 5% на первые пять лет использования и не менее 10% на следующие пять лет. Кроме того, при отсутствии прибыли в течение трех лет подряд срок применения преференции будет пролонгирована.

Также НК в пункте 1.5 статьи 284 предусмотрена льгота по уплате налога на прибыль в федеральный бюджет в размере 0% для участников

инвестиционных проектов регионов. Такая льгота в течение десяти лет с момента получения первых доходов от проектной деятельности. На текущий момент кодексом установлен крайний срок ее использования – 2029 год.

Но это не все льготы для рассматриваемой категории плательщиков. В частности для таких организаций предусмотрены пониженные ставки по налогу на прибыль в бюджет субъектов. Ставка устанавливается региональным законодательством и не может быть больше 10% на протяжении первых пяти лет и меньше 10% в следующие пять лет.

Возможность использования льготных ставок требует от налогоплательщика соблюдения ряда условий:

- 1) организация должна состоять в реестре участников региональных инвестиционных проектов;
- 2) доход от реализации товаров в рамках инвестиционного проекта должен быть не менее 90% от всех доходов организации;
- 3) с 2027 года объем вложений в проект должен составлять не менее пятидесяти миллионов рублей за три года с момента вступления в проект [Сивова].

В тоже время с 2017 года право на применение аналогичной льготы, но с учетом своих особенностей, получили и участники инвестиционных проектов, не требующих включения в реестр таких участников. Одновременно в НК РФ введена статья 284.3-1, посвященная особенностям применения этой льготы. Срок ее действия также установлен до начала 2029 года, а в некоторых случаях – до начала 2031 года.

После того как участник проекта «Сколково» утрачивает право на освобождение его от обязанностей налогоплательщика по условиям, указанным в абзаце 3 пункта 2 статьи 246.1 НК РФ, он имеет право воспользоваться налоговой льготой в виде нулевой ставки по уплате налога на прибыль.

Для использования обозначенной выше льготы налогоплательщикам налога на прибыль, необходимо подать заявление не позднее, чем за месяц до начала следующего нового налогового периода в инспекцию Федеральной Налоговой Службы по месту своего учета. К заявлению необходимо приложить

подтверждающие документы в виде заверенных копий о том, что у заявителя есть право на применение налоговых преференций.

Одновременно с налоговой декларацией, которая подается по окончании налогового периода, налогоплательщик должен подать документы, которые подтверждают выполнение им условий, дающих право на применение обозначенной выше налоговой льготы. Одним из таких документов является отчет с расчетом доли доходов, полученных от деятельности, на которую распространяется указанная налоговая льгота.

В случае если в течение налогового периода возникают обстоятельства, которые ведут к утрате права на применение налоговой льготы, налогоплательщик должен самостоятельно рассчитать причитающийся налог к уплате, а также соответствующие пени и уплатить их перед подачей уточненной декларации. Причем ставка налога за весь отчетный период будет равна 20%.

Подводя итог сказанному выше можно сделать вывод, о том, что налоговое законодательство РФ предоставляет различные налоговые преференции и послабления для развития малозащищенных отраслей бизнеса. Также поддержкой пользуются и предприятия, занимающиеся иными значимыми видами деятельности. Причем соблюдения условия для использования налоговой льготы не требуют для ее субъектов каких-либо замысловатых действий.

Таким образом, рассматривая обозначенные два налога и налоговые льготы при их исчислении можно сделать следующие выводы. Так налог на прибыль организаций по своей правовой природе является понятным для хозяйствующих субъектов. Налоговая база по налогу на прибыль это есть доход полученный налогоплательщиком от реализации товаров, выполнения работ либо оказания услуг. Причем законодатель позволяет уменьшать доходную часть на произведенные налогоплательщиком расходы. В расходы по налогу на прибыль включаются не только прямые затраты налогоплательщика, но и иные расходы в частности, уплаченные налоги при осуществлении деятельности,

расходы на оплату труда работникам и прочее. Понятная природа самого налога, а также широкий перечень расходов и налоговые льготы, позволяющие исчислять сам налог по сниженным ставкам исключает желание налогоплательщиков каким-либо образом использовать незаконную оптимизацию налогообложения, так как этот налог насчитывается на чистый доход налогоплательщика.

Что нельзя сказать о налоге на добавленную стоимость. Сама его природа непонятна. Да, законодательно определено, что он насчитывается на разницу между суммой приобретения и суммой продажи товара, работы, услуги. В тоже время такой поход ставит налогоплательщиков самостоятельно выполняющих работы, услуги в невыгодное положение перед налогоплательщиками, использующими для этих целей своих контрагентов. Например, налогоплательщик купил вещь за 100 рублей, в том числе НДС 20 рублей, и продал ее за 120 рублей, в том числе НДС 24 рублей. Следовательно, в бюджет он должен будет заплатить лишь 4 руб. В тоже время налогоплательщик, изготовивший аналогичную вещь самостоятельно, должен будет внести в бюджет все 24 руб. Такая позиция законодателя несправедлива к производителям товаров, налогоплательщикам, самостоятельно выполняющим работы и оказывающим услуги. Все это приводит к желанию использовать незаконную оптимизацию налогообложения, использовать в своей деятельности, так называемые «схемы».

Чтобы исключить такой поход налогоплательщиков мы предлагаем пересмотреть налоговые ставки для лиц непосредственно самостоятельно выполняющих работы, оказывающих услуги и производящих товары. А именно предусмотреть для них пониженные ставки налога на добавленную стоимость. Указное обстоятельство приведет к экономической выгоде налогоплательщика, не желанию использовать схемы ухода от налогообложения, но и возможно позволит снизить уровень безработицы путем привлечения персонала для обозначенных выше целей.

Подводя итог сказанному, можно сделать следующие выводы.

Если рассматривать налог на прибыль организаций, где все четко регламентировано, то у налогоплательщиков не возникает вопросов в правомерности применения тех или иных налоговых льгот, а, следовательно, не возникает ситуаций по получению необоснованной налоговой выгоды.

Что касается налога на добавленную стоимость, где нет четкой определенности, возникает множество споров, как судебных, так и на уровне вышестоящих налоговых органов. В частности, с введением в действие статьи 54.1 НК РФ, фискальные органы прекратили применение Постановления Пленума №53. В тоже время, введенная норма не решила всех вопросов и не учла все пробелы в налоговое законодательстве в части применения налоговых вычетов. Более того, судебные органы до настоящего времени при принятии решений по спорам государственного органа и налогоплательщика применяют обозначенное Постановление Пленума.

Таким образом, по сей день сохраняется потребность в реформировании налогового законодательства в части применения налоговых вычетов. Исключить данное противостояние в вопросе правомерности применения льготы в тех или иных случаях законодателю необходимо четко регламентировать случаи применения, обязательные требования к субъекту, применяющему налоговые льготы, а также прописать все основания применения. В противном случае, арбитром правомерности применения налоговых льгот так и будет выступать суд, что не допустимо.

Кроме того, налоговые послабления для каждого отдельно взятого налога, частично повторяются в разных главах НК РФ. Установление категорий налогоплательщиков, имеющих право на те или иные налоговые преференции отдельной статьей, поможет избежать противоречий, единственным выходом из которых будет являться суд.

Более того, рассматривая налоговые льготы в общем, и проблему офшорных зон в частности, законодателю необходимо в первую очередь прекратить возможность фиктивной миграции в страны с наиболее мягким налоговым режимом. Для этого необходимо возложить на фиктивно

мигрирующих налогоплательщиков налоговые обязательства как на резидентов, либо ужесточить налоговые ставки для резидентов, работающих с такими налогоплательщиками. Данные действия снизят экономический интерес, как для фиктивной миграции, так и спрос услуги, предоставляемые организациями фактически находящимися в офшорных зонах.

## 2.2. ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ КОМПЕНСАЦИОННЫХ ВЫПЛАТ

Совокупная налоговая нагрузка на зарплату достаточно высока. Работодатель помимо прочего, в соответствии с НК имеет обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет, налога на доходы физических лиц. Для того чтобы у сотрудника оставался интерес в продолжение работы на данного работодателя, уровень заработной платы должен после всех удержаний должен оставаться достаточным и соответствовать их квалификации. Поэтому, хотя фактически налог уплачивают работники, налоговое бремя оказывает давление и на работодателя. Кроме того, с зарплаты должны быть уплачены страховые взносы, которые полностью лежат именно на работодателе. Получается замкнутый круг. Для обеспечения должного уровня оплаты труда, работодатель помимо «зарплатных» затрат, также повышает и свою налоговую нагрузку при уплате взносов.

Исходя из положений статьи 129 Трудового Кодекса Российской Федерации (далее – ТК, ТК РФ) заработная плата включает в себя компенсационные выплаты как элемент оплаты труда, который не является возмещением конкретных затрат, связанных с непосредственным исполнением трудовых обязанностей.

Однако, в статье 164 ТК РФ, под компенсацией понимаются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных ТК и другими федеральными законами. Данные выплаты не являются оплатой труда. Это может быть компенсация, например, за использование сотрудником

мобильной связи, автомобиля, компенсации на отдых, лечение, образование и т.д.

По смыслу подпункта 2 пункта 1 статьи 422 НК РФ с компенсаций, не входящих в оплату труда не платятся страховые взносы.

Таким образом, компенсационные схемы как средство налогового планирования зарплатных налогов (сборов) основаны на том, что часть зарплаты заменяется компенсацией.

Чтобы ввести компенсационные выплаты в действие, необходимо предпринять ряд подготовительных мер:

- разработать правила и организационную политику компенсационных выплат для каждой категории сотрудников, по которой принято решение выплачивать компенсации;
- утвердить правила компенсационных выплат приказами единоличного исполнительного органа;
- ознакомить с правилами и приказами сотрудников, к которым это имеет отношение;
- внести изменения в трудовые договора либо сделать дополнительные соглашения, где необходимо перечислить виды, размеры и периодичность компенсаций;
- если есть возможность, включить правила о компенсационных выплатах в коллективный договор.

И хотя Министерство финансов РФ указывает на то, что статья 422 НК содержит исчерпывающий перечень компенсационных выплат, необлагаемых страховыми взносами, судебные органы не согласны с указанной позицией.

Принятое в 2013 году постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ №17744/12 стало своего рода отправной точкой действующей судебной практики, подтверждающей правомерность таких выплат работникам.

ТК РФ предусмотрена возможность коллективного регулирования трудовых отношений в виде заключения коллективного договора.

Коллективный договор является локальным правовым актом организации, посредством заключения которого трудовой коллектив участвует в правовом регулировании труда, создании норм трудового права и управлении организацией. В таком договоре можно предусмотреть способы решения насущных проблем, возникающих в процессе деятельности организации. Коллективному договору отводится не последнее место в минимизации налогообложения: довольно часто в нормативных актах имеются ссылки на то, что определенные выплаты и вознаграждения, предусмотренные положениями данного договора, могут уменьшить налоговую базу по некоторым налогам. О том, каким образом отдельные положения коллективного договора влияют на оптимизацию налогообложения учреждения, вы узнаете из этой статьи.

Согласно статье 40 ТК РФ коллективным договором является документ, регулирующий социально-трудовые отношения в организации между работниками и работодателем. При его заключении работодатель должен учитывать, что прописанные в этом документе условия не должны ухудшать положение работников, снижать уровень их прав и гарантий, установленных законодательством. В период действия договора работодатель не имеет права изменять его условия в одностороннем, приказном порядке (статья 43 ТК РФ). Основное отличие коллективного договора от других локальных нормативных актов состоит в том, что это двустороннее соглашение, в то время как основная масса внутренних документов принимается в одностороннем порядке - только работодателем.

Заключение коллективного договора имеет несколько положительных аспектов. Так, его наличие позволяет учреждению стабилизировать отношения с трудовым коллективом. В статье 41 ТК РФ приведен перечень обязательств работников и работодателя, которые включаются в коллективный договор. Перечислим некоторые из них:

- формы, системы и размеры оплаты труда;
- выплата пособий, компенсаций;

- механизм регулирования оплаты труда с учетом роста цен, уровня инфляции, выполнения определенных коллективным договором показателей;
- занятость, переобучение, условия высвобождения работников;
- рабочее время и время отдыха, условия предоставления и продолжительность отпусков;
- улучшение условий и охраны труда работников, в частности женщин и молодежи;
- соблюдение интересов работников при приватизации организации, ведомственного жилья;
- экологическая безопасность и охрана здоровья работников на производстве;
- гарантии и льготы работникам, совмещающим работу с обучением;
- оздоровление и отдых работников и членов их семей;
- другие вопросы, определенные сторонами.

Кроме того, коллективный договор способствует оптимизации налоговой нагрузки.

Статьей 419 НК определено, что плательщиками страховых взносов признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие выплаты физическим лицам. Положениями статьи 420 НК, предусматривается, что данные выплаты происходят вследствие трудовых или гражданско-правовых отношений.

В соответствии со статьей 16 ТК Российской Федерации трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, заключаемого ими в соответствии с данным Кодексом, а также в результате назначения на должность или утверждения в должности.

Таким образом, объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты, являющиеся оплатой труда. В силу статьи 135 ТК РФ заработная плата работнику устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда.

Исходя из соображений разумной целесообразности в коллективный договор необходимо включать как можно более подробный список возможных

компенсаций, льгот и преимуществ для работников. Также в договор можно включить условия труда, более благоприятные по сравнению с установленными законами, иными нормативными правовыми актами, соглашениями.

Таким образом, мы делаем вывод о том, что главное отличие коллективного договора от трудового сфера регулируемых отношений. Для трудового договора это именно трудовые отношения, а для коллективного уже социально трудовые.

Как следствие, выплаты по коллективному договору, не являясь фактически оплатой за исполнение трудовых обязанностей, не облагаются страховыми взносами.

Обратившись к имеющейся арбитражной практике, мы нашли подтверждение нашим выводам. Так в частности в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа по делу №А27-26536/2015 от 09.09.2016 года суды указали, что в коллективном договоре, могут устанавливаться льготы и преимущества для работников, а также более благоприятные условия труда (например, компенсация стоимости проезда к месту отдыха и обратно, посещения бассейна). И если данные выплаты не предусмотрены трудовыми договорами, а являются нормами коллективных договоров, то они не подлежат обложению страховыми взносами.

В постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.09.2016 по делу №А56-82313/2015 суд конкретизировал, что выплаты, в пользу работника по основаниям отличным от оплаты за результаты труда, не относятся к облагаемым страховыми взносами выплатам, так как это противоречит правовой природе понятия оплата труда.

Постановлениями Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.08.2016 по делу №А19-18321/2015 и Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 2 ноября 2020 г. №Ф02-5629/20 по делу №А19-29229/2019 дано более пространное описание необлагаемых страховыми взносами выплат, отнеся к ним в частности все выплаты, не зависящие от качества, количества и условий выполнения работы.

Двенадцатый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 4 декабря 2020 г. №12АП-8673/20 по делу №А12-17029/2020 в очередной раз напомнил налоговым органам, что объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты, являющиеся оплатой труда. Следовательно, все выплаты, исчисление которых не связано с размером установленных окладов, тарифов, и не зависит от трудового стажа.

Кроме того, все указанные судебные решения сходятся на том, что сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не свидетельствует о том, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату их труда. Трудовое законодательство не запрещает работодателям выплачивать работникам вознаграждения, не связанные с трудовой деятельностью. Президиум Высшего Арбитражного суда РФ в Постановлении от 01.03.2011 года №13018/10 прямо указывает, что если выплата носит непроизводственный характер и не связана с оплатой труда работника, она и не является расходами на оплату труда.

Таким образом, выплаты, облагаемые страховыми взносами должны являться вознаграждением за труд, зависеть от количества и качества исполнения работником трудовой функции. Соответственно, выплаты, не удовлетворяющие этим требованиям, оплатой труда не признаются. К таким выплатам в частности могут быть отнесена оплата стоимости санаторно-курортных путевок для работников.

Данный вывод согласуется с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.05.2013 года №17744/12, и подтверждается в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.09.2016 года по делу №А03-845/2016, Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 7 октября 2020 г. №03АП-3699/20 по делу №А33-4184/2020.

Обширная судебная практика, как в период действия федерального закона 212-ФЗ, так и с введением в 2016 году Главы 34 НК РФ, указывает нам на то, что неточности закона повторились и в НК. Кроме того, мы видим, то, что

налоговые органы не обращаются за разъяснением моментов, не нашедших свое отражение в Главе 34 НК РФ к трудовому законодательству. В частности, изложенные в статье 422 НК РФ перечень компенсационных выплат, фискальные органы считают закрытым, не делая разницы между выплатами связанными с трудовыми отношениями и иными выплатами.

Более того, ФНС в своем письме от 14 сентября 2017 г. №БС-4-11/18312 прямо указывает, что раз выплаты социального характера не поименованы в ст. 422 НК РФ, следовательно, указанные суммы должны облагаться страховыми взносами. А также указывает, что судебная практика, сложившаяся на основе норм принятых в №212-ФЗ относится исключительно к сфере применения указанного закона и не подлежит применению налоговыми органами.

Для разрешения сложившихся противоречий между налоговой и судебной практикой Эриашвили Н.Д. предлагает законодательно закрепить «все выплаты, производимые работодателями, в том числе индивидуальными предпринимателями по трудовым и гражданско-правовым договорам, носящие социальный характер», как необлагаемые страховыми взносами [Эриашвили, Григорьев, Перевезенцева].

Мы в целом согласны с формулировкой, которая предложена Эриашвили Н.Д., однако хотели бы изменить слова «носящие социальный характер» на «независящие от количества и качества исполнения работником трудовой функции», введя, таким образом, в НК такое же разделение видов выплат, как предусматривается ТК РФ.

Возвращаясь к вопросу о сложных взаимоотношениях между налоговыми органами и рядовыми налогоплательщиками, мы снова наблюдаем, что, несмотря на то, что «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика», принцип добросовестности не применяется.

Кроме того, с 1 января 2019 года НК РФ дополнен пунктом 24.2 Части 2 статьи 255, согласно которому расходы работодателей на оплату санаторно-курортного лечения работников учитывают при исчислении налога на прибыль.

В прошлом оплата санаторно-курортного лечения работодателем производилась очень редко, так как предприятия не могли учитывать такие затраты при налогообложении.

Поэтому указанные изменения должны, во-первых, повысить качество жизни трудящихся и членов их семей, а, во-вторых, обеспечить выгоду для работодателя.

При исчислении налога на прибыль необходимо учитывать, что услугами по организации туризма, санаторно-курортного лечения и отдыха на территории Российской Федерации признаются только услуги, оказанные по договору о реализации туристского продукта, заключенному работодателем с туроператором или турагентом. В случаях когда работник самостоятельно приобретает путевку, а работодатель компенсирует его расходы, такие затраты нельзя учесть при расчете налога на прибыль.

Необходимо также учитывать то, что состав затрат, которые включены в налоговую льготу, ограничен, однако, помимо лечения, в расходы можно включить дополнительные услуги:

- проезд туриста общедоступным транспортом (воздушный, водный, автомобильный, железнодорожный) по указанному в договоре маршруту по территории Российской Федерации;
- проживание и питание туриста в гостинице, учреждении санаторно-курортного лечения и отдыха, а также в любом другом средстве размещения туристов, расположенных на территории Российской Федерации;
- услуги по санаторно-курортному обслуживанию;
- экскурсионные услуги.

Все виды услуг обязательно должны быть прописаны в договоре с туроператором. Оплата не включенных в договор услуг не учитывается в расходах при исчислении налога на прибыль.

Кроме того все траты компании должны быть подтверждены документально. Налоговая служба вправе запросить документы для проведения камеральной проверки.

Что касается уплаты страховых взносов с сумм таких возмещений, то мнения государственных органов расходятся. С одной стороны указанные выплаты не входят в перечень необлагаемых доходов, с другой стороны Высший арбитражный суд считает, что данные выплаты хоть и не входят в перечень необлагаемых расходов, по своей сути являются компенсационными, не связанными напрямую с квалификацией, сложностью, качеством выполнения работ, и не являющимися элементом оплаты труда. Что согласуется с позицией Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ изложенной в Постановлении от 14 мая 2013 г. №17744/12.

И хотя Министерство здравоохранения и социального развития в своих письмах от 1 марта 2010 г. № 426-19 и от 12 марта 2010 г. № 559-19 поддерживает позицию о необходимости начисления страховых взносов на оплату путевок сотрудников, в то же время сделало вывод, что «если работодатель приобретает путевки членам семьи работника, то страховые взносы начислять не надо». Аргументом в данном случае выступает факт отсутствия трудовых отношений между работодателем и членами семьи своего сотрудника [Эриашвили, Григорьев].

Таким образом, очередная полемика между высшими судебными органами и органами государственной власти, делает затруднительным применение основанных на законе льгот, в виду того, что фискальные органы подходят к каждой операции налогоплательщика через призму статьи 54.1, дающей им право самостоятельно решать насколько такая операция обоснована.

Помимо выплат социального характера предприятия осуществляют выплаты работникам, направляемым в однодневные командировки (служебные поездки) на основании локальных нормативных актов предприятия. В таких актах должен быть определен перечень должностей работников, размеры и порядок возмещения расходов, связанных с командировками работников. При составлении указанных нормативных актов компаниям следует быть

внимательными и обязательно использовать термин «компенсация», а не «надбавка».

Согласно статье 166 ТК РФ служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

В соответствии со статьей 167 ТК РФ при направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

В силу статьи 168 ТК РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику: расходы по проезду; расходы по найму жилого помещения; дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные); иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Размер и порядок возмещения расходов, вызванных служебными поездками работников, устанавливается организацией самостоятельно. Аналогичным образом, через локальные нормативные акты организации, коллективные договоры или соглашения, устанавливается перечень работ, профессий, должностей таких работников.

Исходя из анализа положений статей 166-168 ТК РФ выплаты, производимые работникам, направляемым в однодневные командировки (служебные поездки), действительно, не являются суточными по смыслу трудового законодательства.

Однако данные выплаты, исходя из своей направленности и экономического содержания, признаются возмещением иных расходов, связанных со служебной командировкой, произведенных с разрешения или ведома работодателя (компенсационными выплатами), в связи с чем, не являются доходом (экономической выгодой) работника.

Таким образом, денежные средства, выплаченные Обществом на основании локального нормативного акта своим работникам при направлении

их в однодневные служебные командировки, представляют собой возмещение в установленном размере расходов работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы, обложению страховыми взносами не подлежат.

Данная позиция подтверждается выводами Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.08.2016 по делу №А56-77629/2015, а также согласуется с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.09.2012 № 4357/12.

Кроме того, сравнивая перечни расходов, изложенные в уже рассмотренной нами статьей 168 ТК РФ, и расходами возмещаемыми работникам за разъездной характер работы и работу в полевых условиях мы можем заметить их идентичность.

И хотя статья 57 ТК РФ предусматривает внесение таких видов работ в трудовой договор, как такого определения понятий данных понятий законодательство не содержит, оставляя его на усмотрение руководителя. Таким образом, работодатель самостоятельно определяет соответствие выполняемой работы, работе предусмотренной статьей 168.1 ТК РФ [Бородина].

Существенным отличием от возмещения расходов связанных с командировкой, является то, что прописанный в трудовом договоре характер работы сам по себе является основанием для осуществления компенсационных выплат.

И хотя трудовым законодательством не предусмотрены верхние и нижние границы таких расходов, Верховный суд указывает на недопустимость несения тех расходов, которых можно избежать. В частности, нет необходимости в расходах по найму жилья при возможности ежедневного возвращения на место жительства.

Также, в рамках данного раздела мы хотим также рассмотреть, предусмотренную статьей 188 ТК РФ, компенсацию за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других

технических средств, и материалов, принадлежащих работнику, при использовании работником с согласия, и ведома работодателя и в его интересах указанного имущества. Кроме того, возмещаются и расходы, связанные с их использованием. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

НК РФ пунктом 3 статьи 217 предусмотрено, что компенсационные выплаты, связанные с исполнением трудовых отношений не облагаются налогом на доходы физических лиц.

Такого рода компенсации особенно актуальны в условиях современных реалий, когда большинство компаний перешло на дистанционный режим в целях недопущения распространения новой коронавирусной инфекции COVID-19. В данном случае речь идет о том, что перевод сотрудника на дистанционный режим работы не освобождает работодателя от выполнения норм статьи 312.6 ТК РФ, в части обеспечения его необходимым оборудованием. Следовательно, при использовании таким сотрудником личного оборудования позволяет последнему получить компенсацию.

И хотя снижение оплаты труда при переводе на дистанционную работу не допускается, работодатель по согласованию с работником может заменить часть заработной платы компенсационными выплатами, что снизит налоговую нагрузку как на работодателя (в части страховых взносов), так и на работника (в части уплаты подоходного налога) [Лохмачев].

Министерство труда России подтвердило, что компенсация за использование личного имущества не облагаются страховыми взносами в полном объеме. Можно компенсировать использование любых вещей, принадлежащих сотруднику на праве собственности. Естественно, сумма компенсации должна быть экономически обоснованной и учитывать износ, саму компенсацию расходов, связанных с использованием этого имущества, и, конечно, должно присутствовать получение какой-то прибыли. Также компания должна использовать это имущество в служебных целях, и она должна быть способна это подтвердить.

Федеральная налоговая служба также согласилась с тем, что возмещения расходов работников, связанных с использованием личного имущества для служебных целей, не облагаются налогом на доходы физических лиц. Указанная позиция согласуется и с письмом от 02.10.2012 №03-04-08/9-327 Министерства финансов Российской Федерации.

Подтвердив в вышеупомянутом письме, что речь идет об исключительно личном имуществе работников, без каких либо ограничений по видам имущества, что предполагало использование любого имущества принадлежащего работнику на праве собственности, Министерство Финансов менее через полгода выпускает письмо от 18.02.2013 г. №03-04-06/4259, с уточнением, что компенсация за использование сотрудником в служебных целях личного мобильного телефона также не облагается налогом [Карсетская].

К таким же выводам пришел арбитражный суд Восточно-Сибирского округа от 10.08.2016 по делу №А19-16656/2015.

Таким образом, многочисленные письма с разъяснениями действующего законодательства в очередной раз подчеркивает его несовершенство и ставит налогоплательщиков в условия, когда использование оптимизации своих налоговых обязательств вызывает у налоговых органов необоснованное подозрение в получении ими необоснованной налоговой выгоды.

В условиях пандемии новой коронавирусной инфекции COVID-19 ТК РФ был дополнен ст. 312.6, в которой прямо предусмотрено, что при дистанционной работе сотрудник вправе использовать не только личное, но и арендованное имущество.

Таким образом, ТК гарантирует право работника на компенсацию за использование оборудования, программно-технических средств и иных расходов, связанных с их использованием. НК в свою очередь гарантирует в соответствии со ст. 217 и 422, что указанные компенсации не подлежат налогообложению налогом на доходы и страховыми взносами, но такие расходы должны быть экономически основаны и документально подтверждены.

Департамент налоговой политики Минфина России в своем письме от 29 октября 2020 г. №03-04-06/94269 дал разъяснение, что в данном случае необходимы копии документов подтверждающих расходы при использовании личного имущества в служебных целях. И тут возникает закономерный вопрос, каким образом рассчитать фактические затраты непосредственно на производственный процесс, ведь работник использует личную технику и ресурсы и в личных целях.

Барашева Е.В. в своей статье затрагивает данный вопрос и предлагает рассчитывать долю рабочего времени в общем объеме времени за месяц. Затем, понесенные текущие расходы (интернет, электричество, программное обеспечение, справочные информационные системы и так далее) умножаются на полученный коэффициент (примерно 0,25), и мы получаем сумму компенсации [Пробелы в компенсации...]. Аналогичным образом предлагается рассчитывать и сумму компенсации, за износ оборудования исходя из срока его полезного использования.

Однако на наш взгляд данный способ не в полной мере охватывает произведенные расходы работника, а разъяснения налоговых органов не только не дают критериев экономической обоснованности, но и создают дополнительные сложности для документального оформления понесенных расходов.

Однако исходя из предложенного Барашевой Е.В. расчета, в соответствии с которым стандартная 40 часовая рабочая неделя составляет 25% общего времени, нам представляется возможным на законодательном уровне дополнить НК РФ статьей следующего содержания:

**Установить компенсационные расходы сотрудникам, находящимся на дистанционной работе в размере 30% от его дохода. При расходах превышающих установленный лимит необходимо документальное подтверждение экономической обоснованности понесенных расходов.**

Такое дополнение позволит, во-первых, упростить расчет компенсационных выплат, во-вторых, избавит от дополнительного

документооборота и, в-третьих, способствует выводу заработной платы на «белый» уровень.

Аналогичную норму предлагает внести в ТК РФ Еремина С.Н., считая, что закрепленные в законодательстве предельные величины выплат социального характера на уровне 30-40% будет способствовать легализации заработной платы и недопущению ее искусственного занижения [Ерёмина].

Однако дистанционная работа может, по мнению Буяновой А.В. вызвать подмену понятий содержащихся в трудовом и гражданском законодательстве. Ведь, по ее мнению при дистанционной работе работодателю будет крайне сложно отследить выполнение трудовой функции, следовательно, дистанционная работа больше соответствует договору подряда, где важен именно конечный результат [Буянова]. Такие выводы по нашему мнению могут дать возможность налоговым органам переqualифицировать трудовые договора в договоры подряда или оказанию услуг, следовательно, компенсационные выплаты будут, являются в данном случае вознаграждением за труд и, следовательно, подлежат обложению налогом на доходы и страховыми взносами. И такая ситуация вполне реальна, так как по мнению Арбитражного суда Западно-Сибирского округа «...основными признаками, позволяющими разграничить трудовой договор от гражданско-правового договора...подчинение работника внутреннему трудовому распорядку, установленному на предприятии...».

При использовании судебных практик поименованных в данном разделе необходимо учитывать, что Федеральный закон от 24 июля 2009 г. №212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» утратил силу. Однако положения статьи 420 НК РФ также охватывают только отношения, возникшие в результате трудовых отношений и отношений по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

Рассмотрев в данной главе правовые условия осуществления конкретных приемов оптимизации налогообложения, а также проведя анализ имеющейся судебной практике затрагивающий данный вопрос, мы видим, большая часть положений налогового законодательства требует разъяснений в виде писем Федеральной Налоговой службы, либо толкований Высших судебных инстанций. Также мы наблюдаем, что, не смотря на ряд статей НК, прямо указывающих на возможность законного снижения налогового бремени, налоговые органы, используя термин «недобросовестности» и «необоснованная налоговая выгода» отказывают налогоплательщикам в их правах. Такие ситуации могут быть разрешены только в суде, что явно указывает на существенные недостатки законодательства в данной сфере.

Введение в НК РФ дополнительных критериев определяющих добросовестность и признание за налогоплательщиком права на оптимизацию своих налоговых обязательств на основе уже имеющихся в судебной практике терминов и определений поможет поставить точку в данном вопросе.

Подводя итоги второй главе и всей работе в целом, мы пришли к выводу, что право налогоплательщика на льготы предусмотрено ст. 21 НК РФ, единственным условием применения которых указываются основания, предусмотренные налоговым законодательством. Все методы, изложенные в данной главе, регламентированы в первую очередь именно нормами НК. Однако, отсутствие в нем таких понятий как налоговая оптимизация и право налогоплательщика на налоговую оптимизацию, делает практически не возможным их применение. Так, введенная в 2017 году, статья 54.1 НК РФ, вводит дополнительные условия для применения законно установленных льгот. В частности такое как «целью сделки не должна быть неполная уплата налогов».

В виду того, что в НК отсутствуют какие либо критерии для определения целей сделок, отличных от цели «неполная уплата налога», их установление остается на усмотрение налоговых органов. Такая неопределенность приводит к тому, что появляется огромное количество писем, дополнений, разъяснений

Федеральной Налоговой службы на которых и базируется доказательная база налоговых органов.

Все приведенные в работе примеры показывают, что фискальный орган имеет право решать, практически в безапелляционном порядке, что является обоснованной выгодой, а что нет, не соответствует основным конституционным принципам.

Как следствие, нам представляется основная проблема в отношении регулирования налоговой оптимизации – неверное определении приоритетов, главные из которых – борьба с теневой экономикой, перспектива расширения налоговой базы и повышение собираемости налогов.

А отсутствие термина «налоговая оптимизации» и «право на налоговую оптимизацию» в НК превращает налоговую оптимизацию в противостояние фискальных органов и налогоплательщиков, что в конечном итоге ведет экономику в тень и снижает собираемость налогов.

Также мы делаем вывод о том, что право налогоплательщика на налоговую оптимизацию соответствует конституционному принципу свободы экономической деятельности, следовательно, такое право должно найти отражение и в нормах налогового законодательства. Отсюда вытекает вывод об обоснованных сомнениях внедрения статьи 54.1 НК РФ как ущемляющей ряд принципов и прав, гарантированных Конституцией РФ.

Таким образом, мы видим, ярко выраженную необходимость нормативного закрепления в НК понятия оптимизации налогообложения как ведение учетной политики налогоплательщика, направленной на снижение налоговой нагрузки, с использованием налоговых льгот и иных преференций, при наличии оснований установленных законодательством о налогах и сборах.

Кроме того, право налогоплательщиков на оптимизацию налогообложения и право налогоплательщика на применение механизмов оптимизации налогообложения должно быть закреплено как отдельная цель совершения сделки (операции).

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В представленной работе автором было проведено изучение действующего законодательства, судебной практики, а также мнения ученых затрагивающих проблемы оптимизации налогообложения.

Рассмотрев в работе отличительные особенности такого понятия как оптимизация, и отделив его от действий, подпадающих под понятие правонарушения, мы приходим к выводу, что право на оптимизацию необходимо рассматривать именно с точки зрения имеется ли в действиях налогоплательщика именно злоупотребление правом. А любые действия, ведущие за собой снижение налоговой нагрузки, основанные при этом на соблюдении закона, не должны рассматриваться фискальными органами как основание для признания такого налогоплательщика, недобросовестным.

Кроме того, сравнивая в работе такие понятия как планирование и оптимизация, мы пришли к выводу, что процесс оптимизации изначально предполагает возможность для налогоплательщика приспособлять свою экономическую деятельность под свои потребности и изменения налогового законодательства, зачастую носящие противоречивый характер.

Выявленные в процессе исследования противоречия вызывают конфликты между налогоплательщиками и фискальными органами. При этом, стремление налогоплательщика, основанное на нормах права, к снижению своего налогового бремени не может быть признано недопустимым и не законным, только на основании пробелов в законодательстве.

В результате можно сделать вывод о том, что недопустимо использовать в качестве критерия оценки правомерности действий налогоплательщика по оптимизации налогообложения оценочного понятия добросовестности и осмотрительности. Критерием следует считать именно злоупотребление налогоплательщиком своим правом. Однако, понятие «злоупотребление правом» как таковое не закреплено в НК РФ таким образом, чтобы прямо указывать на недопустимость преднамеренного использования

предусмотренных или допускаемых законодательством льгот, преимуществ, форм деятельности.

Переходя к изучению достаточно одиозной статьи НК РФ, а именно ст. 54.1, мы пришли к выводу, что закрепленное в ней право налогового органа принимать решение о деловых целях налогоплательщика недопустимо, как нарушающее право налогоплательщика на свободу экономической деятельности, а также право свободно использовать свои способности в предпринимательской деятельности, гарантированные статьями 8 и 34 Конституции РФ.

Кроме того размытость, а точнее полное отсутствие в НК понятия «деловая цель», указывает, что для каждого отдельно взятого налогоплательщика будут применяться и уже применяются свои критерии ее определения, нарушая тем самым еще один из базовых принципов Конституции РФ – все равны перед законом.

Такие действия налоговых органов, по сути, и являются «злоупотреблением права» со стороны фискальных органов, и дают возможность для коррупционных действий.

Поэтому мы считаем, что необходимо учитывать наличие в действиях налогоплательщика именно нарушения закона.

В виду этого нам представляется необходимым:

- 1) дополнить п. 2 ст. 11 НК РФ абзацем «налоговая оптимизация - действия налогоплательщика по уменьшению налоговых платежей, основанных на применении комплекса мер, включающих в себя использование предусмотренных настоящим кодексом льгот, освобождений и иных законных преференций»;
- 2) дополнить п. 1 ст. 21 НК РФ пп. 3.1 «осуществлять налоговую оптимизацию посредством выбора способа ведения экономической деятельности и применения налоговых льгот при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах»;

3) изменить пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ на «Сделка (операция) совершена налогоплательщиком без осуществления действий в обход закона с исключительной целью неуплаты (неполной уплаты) суммы налога».

Рассмотрев в своей работе законные методы оптимизации, мы видим необходимость в реформировании налогового законодательства в части применения налоговых вычетов, посредством четкого регламентирования случаев их применения, обязательных требований к субъекту, применяющему налоговые льготы, а также изложения всех оснований их применения.

А с учетом того, что налоговые послабления для каждого отдельно взятого налога, частично повторяются в разных главах НК, установление категорий налогоплательщиков, имеющих право на те или иные налоговые преференции отдельной статьей, поможет избежать противоречий, единственным выходом из которых будет являться суд.

Также, рассмотрев вопросы налогообложения компенсационных выплат, мы столкнулись с разным толкованием одних и тех же вопросов в трудовом и налоговом законодательстве. В первую очередь это касается разделения видов выплат на вознаграждение за труд (облагаемые) и компенсационные выплаты (необлагаемые).

Для разрешения сложившихся противоречий мы предлагаем:

- дополнить пп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ абзацем «все выплаты, производимые работодателями, в том числе индивидуальными предпринимателями по трудовым и гражданско-правовым договорам, независимые от количества и качества исполнения работником трудовой функции».

Кроме того, в свете распространения новой коронавирусной инфекции COVID-19 и увеличения числа дистанционных работников, компенсации которым за понесенные затраты в связи с исполнением трудовых обязанностей предусмотрены ст. 217 и ст. 422 НК РФ, автором представляется возможным в целях упрощения расчета компенсационных выплат, избавления дополнительного документооборота и вывода заработной платы на «белый» уровень:

- дополнить ст. 217 НК РФ и ст. 422 НК РФ пунктом «Установить компенсационные расходы сотрудникам, находящимся на дистанционной работе в размере 30% от его дохода. При расходах превышающих установленный лимит необходимо документальное подтверждение экономической обоснованности понесенных расходов».

Таким образом, в работе были затронуты основные недостатки действующего законодательства, отражены отрицательные моменты взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, а также предложены некоторые рекомендации для совершенствования действующего налогового законодательства.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года (с поправками): по состоянию на 14 марта 2020 г. // Российская газета. - 2020. - №144.

2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. №95-ФЗ с изменениями и дополнениями // Российская газета. - 2002. - №137.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 30 ноября 1994 г. №52-ФЗ: по состоянию на 16 декабря 2019 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. - 1994. - №32. - Ст. 3301.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ: по состоянию на 01 апреля 2020 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. - 1998. - №31. - Ст. 3824.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ: по состоянию на 08 июня 2020 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. - 2000. - №32. - Ст. 3340.

6. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. №197-ФЗ: по состоянию на 29 декабря 2020 // Собрание законодательства Российской Федерации. - 2002. - №1 (часть I). - Ст. 3.

7. Об арбитражных судах в Российской Федерации: Федеральный конституционный закон от 28 апреля 1995 г. №1-ФКЗ // Российская газета. - 1995. - №93.

8. О судебной системе Российской Федерации Федеральный конституционный закон от 31 декабря 1996 г. №1-ФКЗ // Российская газета. - 1997. - №3.

9. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации Федеральный закон от 18 июля 2017 г. №163-ФЗ // Российская газета. - 2017. - №160.

## НАУЧНАЯ ЛИТЕРАТУРА

10. Action plan on base erosion and profit shifting // [сайт]: URL: <http://ru.g20russia.ru/news/20130719/78655049.html> (дата обращения 16.09.2020).
11. Maryse Naudin When is tax planning becoming aggressive in France? // *Trusts & Trustees*. - 2019. - 25 (1): 59: - URL: <https://advance.lexis.com/api/document?id=urn:contentItem:5VM5-76F0-019X-3286-00000-00&idtype=PID&context=1516831> (дата обращения: 18.03.2021).
12. Raskolnikov Alex Accepting the Limits of Tax Law and Economics // *Columbia Law and Economics Working Paper*. - 2013. - No. 417: URL: <https://ssrn.com/abstract=1990430> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1990430> (дата обращения 27.03.2021).
13. Tang Tanya Y.H., A review of tax avoidance in China // *China Journal of Accounting Research*. - 2020. - Volume 13: URL: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1755309120300381> (дата обращения 24.02.2021).
14. Ten things about disclosing a tax avoidance scheme // [сайт]: URL: <https://www.gov.uk/government/publications/ten-things-about-disclosing-a-tax-avoidance-scheme/ten-things-about-disclosing-a-tax-avoidance-scheme> (дата обращения 27.10.2020).
15. Александрова Н.В., Зотиков Н.З. Статья 54. 1 НК РФ: практика применения // *Вестник евразийской науки*. - 2019. - №1: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/statya-54-1-nk-rf-praktika-primeneniya> (дата обращения: 18.03.2021).
16. Андреев В.Д. Налог на прибыль: судебная практика. Комментарии. Рекомендации. Риски и возможности: справочное пособие/ В. Д. Андреев; под ред. М. Ф. Ивлиевой, А. А. Никонова - Москва: Статут, 2007. - 747 с.
17. Акчурина Е.В. Оптимизация налогообложения: Учебно-практическое пособие/ Е.В. Акчурина. - М.: Ось-89, 2003. - 496 с.

18. Ахтырская Н.В. Нарушения законодательства о бухгалтерском учёте как предпосылки налоговых преступлений /Н.В. Ахтырская // Вестник СИБИТ. -2017. - №1 (21). - С. 57-60.

19. Ахтырская Н.В. Уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов: уголовно-правовой аспект: Специальность 12.00.08 «Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право»: диссертация канд. юрид. наук/ Н.В. Ахтырская. - Омск, 2018. - 237 с.

20. Ашмарина Е.М. Налоговое право: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / Е.М. Ашмарина и др. под ред. Е. М. Ашмариной; под общ. рук. М. А. Эскиндарова. - Москва: КноРус, 2015. - 238 с.

21. Барулин С.В. Теория и история налогообложения: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / С.В. Барулин. - Москва: Экономистъ, 2006. - 319 с.

22. Барашева Е.В., Гаглоева М.Г., Карапетян С.А., Степаненко А.С. Пробелы в компенсации за эксплуатацию оборудования, коммунальных услуг и инвентаря при дистанционной работе // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. - 2020. - №11-2: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/probely-v-kompensatsii-za-ekspluatatsiyu-oborudovaniya-kommunalnyh-uslug-i-inventarya-pri-distantcionnoy-rabote> (дата обращения: 19.06.2021).

23. Беспалов М. В., Схемы минимизации налогообложения / М.В. Беспалов, Ф.Н. Филина под ред. Д. В. Соловьевой. - Москва: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2010. - 368 с.

24. Бородина Е.Н. Гарантии и компенсации для работников, осуществляющих трудовую деятельность в разъездах, в пути и в полевых условиях // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. - 2019. - №2: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/garantii-i-kompensatsii-dlya-rabotnikov-osuschestvlyayuschih-trudovuyu-deyatelnost-v-razezdah-v-puti-i-v-polevyh-usloviyah> (дата обращения: 07.02.2021).

25. Брызгалин А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин под ред. А. В. Брызгалина. – Москва: Юрайт: Налоги и финансовое право, 2006. - 304 с.

26. Буянова А. В. Оплата труда работников, выполняющих работу вне места расположения работодателя // Colloquium-journal. - 2019. - №4 (28): - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/oplata-truda-rabotnikov-vypolnyayuschih-rabotu-vne-mesta-raspolozheniya-rabotodatelya> (дата обращения: 25.06.2021).

27. Визентин М. Необходимость баланса борьбы с уклонением от уплаты налогов и соблюдения прав налогоплательщиков / М. Визентин под ред. С. Г. Пепеляева // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2011 года: по мат. IX Международной научно-практической конференции, 20-21 апреля 2012 г. - Москва: Норма, - 2013. - С. 129-134.

28. Витрянский В.В. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс: Арбитраж.-судеб. Практика / В. В. Витрянский, С. А. Герасименко. - М. : Междунар. центр финансово-экон. развития, 1995. - 142 с.

29. Волков А.В., Блинков О.Е. Дробление бизнеса: правовые проблемы // Вестник Пермского университета. Юридические науки. - 2019. - №44: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/droblenie-biznesa-pravovye-problemy> (дата обращения: 27.03.2021).

30. Голенев В.В. Действительная налоговая обязанность и налоговая выгода в связи с введением статьи 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации: анализ правоприменительных подходов арбитражных судов // Юридическая наука. - 2020. - №11: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/deystvitelnaya-nalogovaya-obyazannost-i-nalogovaya-vygoda-v-svyazi-s-vvedeniem-stati-54-1-nalogovogo-kodeksa-rossiyskoj-federatsii> (дата обращения: 08.02.2021).

31. Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав/ В. П. Грибанов. - М.: Статут, 2000. - 410 с.

32. Громов М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: дисс. канд. юрид. наук: 12.00.14/ М.А. Громов. - М., 2003. - 184 с.

33. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография / Т.А. Гусева под ред. док. юрид. наук, проф. Н.И. Химичевой. - 2-е изд., перераб. и доп. - Wolters Kluwer Russia, 2007. - 434 с.

34. Дементьев И.В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм // Журнал российского права. - 2019. - №8: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-pravoprimerenie-smena-pravovyh-paradigm> (дата обращения: 18.03.2021).

35. Договоры о труде в сфере действия трудового права: учеб. пособие/ под ред. К.Н. Гусова. - М.: Проспект, 2010. - 256 с.

36. Ерёмина М.Н. Проблемы регулирования оплаты труда в РФ в контексте анализа отдельных норм действующего законодательства // Вестник юридического факультета Южного федерального университета. - 2020. - №1: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-regulirovaniya-oplaty-truda-v-rf-v-kontekste-analiza-otdelnyh-norm-deystvuyuschego-zakonodatelstva> (дата обращения: 25.06.2021).

37. Залибекова Д.З. Оптимизация налогообложения: учебное пособие/ Д.З. Залибекова, Э.С. Ахмедова. - Махачкала: ДГИНХ, 2013. - 253 с.

38. Зыкова О. А. Контролируема иностранная компания – офшорная компания: тождественность или автономность? // Актуальные проблемы российского права. - 2020. - №10 (119): - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontroliruemaya-inostrannaya-kompaniya-ofshornaya-kompaniya-tozhdestvennost-ili-avtonomnost> (дата обращения: 24.06.2021).

39. Имыкшенова Е.А. Anti-avoidance: английский вариант// Налоговед. 2010. №12: [сайт] URL: <https://e.nalogoved.ru/262407> (дата обращения 27.10.2020).

40. Каломбо М.В.И., Григорьева Е.В, Григорьева Л.В. Уклонение от уплаты налогов субъектами малого бизнеса// Инновационные аспекты развития науки и техники. 2020. №1: [сайт] URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uklonenie-ot-uplaty-nalogov-subektami-malogo-biznesa> (дата обращения: 30.01.2021).

41. Карсетская Е.В. НДФЛ: что должен знать работодатель о налоговых вычетах и льготах / Е.В. Карсетская // Экономико-правовой бюллетень. - 2014. - №2. - 158 с.

42. Ковалев В.В. Управление денежными потоками, прибылью и рентабельностью: учебное пособие / В.В. Ковалев. - Москва: Проспект, 2019. - 333 с.

43. Корнаухов М.В. Проблемы концепции «злоупотребления правом» в налоговых правоотношениях / М.В. Корнаухов// Вестник ФАС СЗО. – 2005. - №5. - С. 13-15.

44. Крусс В.И. Актуальные аспекты проблемы злоупотребления правами и свободами человека/ В.И. Крусс // Государство и право - 2002. - № 7. - С. 7-12.

45. Крусс В.И. Конституционная презумпция добросовестности и проблемы ее отраслевой «Конкретизации» // Юридическая техника. - 2010. - №4: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konstitutsionnaya-prezumpsiya-dobrosovestnosti-i-problemy-ee-otraslevoy-konkretizatsii> (дата обращения: 28.03.2021).

46. Лазарев В.В. Общая теория права и государства: Учебник/ Под ред. В.В. Лазарева. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юристъ, 1996. - 472 с.

47. Ланин Б.Е.. Все начиналось с дестины: Пер. с нем./Общ. ред. и вступ. ст. Б.Е. Ланина. - М.: Прогресс, 1992. - 408 с.

48. Лермонтов Ю.М. Оценка судами доказательств недобросовестности, полученные налоговыми органами через «АСК НДС-2»/Ю.М. Лермонтов// Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - № 11. - 2018. - С.16-21.

49. Лермонтов Ю.М. Оптимизация налогообложения. Рекомендации по исчислению и уплате налогов/ Ю.М. Лермонтов. - М.: Налоговый вестник, 2008. - 352 с.

50. Лохмачев В. С. Налоговые оптимизации по средствам учётной политики в коммерческой организации // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. - 2020. - №6-2: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-optimizatsii-po-sredstvam-uchyotnoy-politiki-v-kommercheskoy-organizatsii> (дата обращения: 07.02.2021).

51. Малиновский А.А. Злоупотребление правом / А.А. Малиновский. - М.: МЗ-Пресс, 2002. - 122 с.

52. Мандрощенко О.В. Налоговое стимулирование инвестиционной деятельности: проблемы и пути решения // Экономический анализ: теория и практика. - 2014. - №25 (376): URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-stimulirovanie-investitsionnoy-deyatelnosti-problemy-i-puti-resheniya> (дата обращения: 05.02.2021).

53. Мещерякова А.В. Офшоры и деофшоризация экономики // Экономика и бизнес: теория и практика. - 2019. - №12-2: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ofshory-i-deofshorizatsiya-ekonomiki> (дата обращения: 24.06.2021).

54. Мочалов А.Н. Роль Конституционного Суда РФ в формировании институционально-правовой среды экономической деятельности // Российское право: образование, практика, наука. - 2015. - №3 (87): - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-konstitutsionnogo-suda-rf-v-formirovanii-institutsionalno-pravovoy-sredy-ekonomicheskoy-deyatelnosti> (дата обращения: 18.03.2021).

55. Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. - СПб: Питер, 2000. - 528 с.

56. Налоговая нагрузка коммерческой организации и направления ее оптимизации/ М.С. Рыбьянцева, Струкова И.А.// Экономика и бизнес: теория и практика. - №4-3(62). - 2020. - С. 25-28.

57. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Альпина Паблишер, 2015. - 796 с.

58. Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам V Международной научно-практической конференции, 26-27 октября 2011 г., Москва / под ред. С. Г. Пепеляева. - Москва: Статут, 2012. - 313 с.

59. Пастухов И.Н. Неуплата налогов и незаконное предпринимательство: уголовная ответственность/ Пастухов И.Н., Яни П.С. - М.: Бизнес-шк. «Интел-Синтез», 2002. - 128 с.

60. Пепеляев С.Г. Суд как средство совершенствования налогового законодательства // Экономика и жизнь. - 2003. - №12: - URL: <https://base.garant.ru/4073078/> (дата обращения 24.06.2021).

61. Петречук А.И. Офшоры. Потенциальные риски // Архонт. - 2018. - №1 (4): - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ofshory-potentsialnye-riski> (дата обращения: 24.06.2021).

62. Подольский А.В. Преференциальный режим хозяйствования как льготный правовой режим // Государственно-правовые исследования. - 2019. - №2: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/preferentsialnyy-rezhim-hozyaystvovaniya-kak-igotnyu-pravovoy-rezhim> (дата обращения: 05.02.2021).

63. Предеус Н.В., Никорюкин А.В., Копаева Е.О. Формирование доказательной базы по делам о получении необоснованной налоговой выгоды для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. - 2018. - №3 (72): - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-dokazatelnoy-bazy-po-delam-o-poluchenii-neobosnovannoy-nalogovoy-vygody-dlya-naznacheniya-sudebno-buhgalterskoj> (дата обращения: 18.03.2021).

64. Репьев Артем Григорьевич Льготы в законодательстве, юридическо науке и практике // Вестник СПбГУ. Серия 14. Право. - 2021. - №1: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/igoty-v-zakonodatelstve-yuridicheskoy-nauke-i-praktike> (дата обращения: 25.06.2021).

65. Ровнейко Р.В. Понятие и классификация налоговых льгот / Р.В. Ровнейко // Инновации и инвестиции. - 2017. - №5: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-klassifikatsiya-nalogovyh-lgot> (дата обращения: 27.01.2021).

66. Сасов К.А. Конституционный Суд РФ о Конституционных принципах в налоговом праве. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года: по материалам XV Междунар. науч.- практ. конф. 13–14 апреля 2018 г., Москва: [сборник] / сост. М. В. Завязочникова; под ред. С. Г. Пепеляева. - М.: Статут, 2019. - С. 26-33.

67. Семенихин В.В. Налог на прибыль организаций, доходы и расходы / В. В. Семенихин. - 3-е изд., перераб. и доп. - Москва: ГросМедиа, 2014. - 1893 с.

68. Сивова М. Какие льготы по налогу на прибыль организаций установлены на 2020-2021?: [сайт]. - URL: [https://nalog-nalog.ru/nalog\\_na\\_pribyl/raschet\\_ischislenie\\_naloga\\_na\\_pribyl/kakie\\_lgoty\\_po\\_nalogu\\_na\\_pribyl\\_organizacij\\_ustanovleny](https://nalog-nalog.ru/nalog_na_pribyl/raschet_ischislenie_naloga_na_pribyl/kakie_lgoty_po_nalogu_na_pribyl_organizacij_ustanovleny) (дата обращения 05.02.2021).

69. Сиднева А.М. Особенности правового положения резидентов территории опережающего социально-экономического развития // Вестник ННГУ. -2019. - №3: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-pravovogo-polozheniya-rezidentov-territorii-operezhayuschego-sotsialno-ekonomicheskogo-razvitiya> (дата обращения: 08.02.2021).

70. Соболев М.Н. Очерки финансовой науки/М.Н. Соболев – Харьков: Пролетарий, 1926. - 187 с.

71. Судебная практика по налоговым спорам. Основные судебные прецеденты современного российского налогового права/ [Брызгалин А.В. и др.]// Налоги и финансовое право. - 2002 . - №11. - 224 с.

72. Судебная статистика РФ // Агентство правовой информации: сайт. – URL: <http://stat.апи-пресс.рф/stats/arb/t/42/s/1> (дата обращения 24.01.2021).

73. Суслов Д.А. Общественная опасность уклонения от уплаты налогов/ Д. А. Суслов // Альманах современной науки и образования. - 2015. - №4(94). - С. 132-135.

74. Теория государства и права: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / [А. В. Малько и др.]; Институт государства и права Российской академии наук Саратовский филиал; отв. ред. А. В. Малько. - 4-е изд. - Москва: КНОРУС, 2016. - 400 с.

75. Тихонов Д.Н. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков/ Д.Н. Тихонов, Л.Г. Липник. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2014. - 253 с.

76. Тупанчески Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве/ Н. Р. Тупанчески; Под ред. В. С. Комиссарова; Фонд содействия правоохранит. органам «Закон и право». - М.: Юнити: Закон и право, 2001. - 246 с.

77. Туров В. 18 способов экономии на страховых взносах: [сайт]. – URL: <http://beceo.net/item/18-sposobov-ekonomii-na-strakhovykh-1286> (дата обращения 27.01.2021).

78. Фурсов Д. А. Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги: Пособие для судей арбитражных судов/ Д.А. Фурсов. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 127 с.

79. Хасанова С.С. Новое в налоговых льготах по налогу на прибыль // Экономика и предпринимательство. - 2017. - №8-3 (85): - URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=30296372> (дата обращения 28.01.2021).

80. Цыпкина И.С. Компенсации в сфере труда / И.С. Цыпкина // Актуальные проблемы российского права. - 2015. - №6: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kompensatsii-v-sfere-truda> (дата обращения: 28.01.2021).

81. Червяков М.Э., Таскаева А.М. К вопросу об уклонении от налога на прибыль организациями / М.Э. Червяков, А.М. Таскаева // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. - 2019. - №1 (11): - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-ob-uklonenii-ot-naloga-na-pribyl-organizatsiyami> (дата обращения: 28.01.2021).

82. Черник Д.Г. Оптимизация налогообложения: Учеб.-практ. пособие/ Д. Г. Черник, В. П. Морозов. - М.: Проспект, 2002. - 334 с.

83. Черданцев А.Ф. Теория государства и права: Учеб. для вузов/ А. Ф. Черданцев. - М.: Юрайт, 1999. - 429 с.

84. Чуклайкина М.Н. Роль налогового планирования и налоговой оптимизации в налогообложении юридических лиц // Наука, техника и образование. 2015. №4 (10): сайт. - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-nalogovogo-planirovaniya-i-nalogovoy-optimizatsii-v-nalogooblozhenii-yuridicheskikh-lits> (дата обращения: 24.01.2021).

85. Шац В.Т. Проблемы правового регулирования взимания налога на добавленную стоимость в Российской Федерации // Скиф. - 2019. - №5-2 (33): - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-pravovogo-regulirovaniya-vzimanija-naloga-na-dobavlenную-stoimost-v-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 08.02.2021).

86. Шувалов И. И. Проблемы гражданского законодательства через призму регулирования холдинговых структур/ И.И. Шувалов// Актуальные проблемы российского права. - 2020. - т. 15. - №5. - С. 73-78.

87. Эриашвили Н.Д., Григорьев А.И. Новые налоговые преференции по налогу на прибыль: плюсы и минусы налогового законодательства // Образование. Наука. Научные кадры. - 2019. - №1: - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-nalogovye-preferentsii-po-nalogu-na-pribyl-plyusy-i-minusy-nalogovogo-zakonodatelstva> (дата обращения: 07.02.2021).

88. Эриашвили Н.Д., Григорьев А.И., Перевезенцева Т.В. Страховые взносы: решение вопроса требует законодательного регулирования для единообразного применения судебной практики // Вестник экономической безопасности. - 2019. - №3: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/strahovye-vznosy-reshenie-voprosa-trebuets-zakonodatelnogo-regulirovaniya-dlya-edinoobraznogo-primeneniya-sudebnoy-praktiki> (дата обращения: 24.06.2021).

#### МАТЕРИАЛЫ ПРАКТИКИ

89. По делу о проверке конституционности положения части второй статьи 29 Федерального закона от 3 февраля 1996 года «О банках и банковской

деятельности» в связи с жалобами граждан О.Ю. Веселяшкиной, А.Ю. Веселяшкина и Н.П.Лазаренко: Постановление Конституционного Суда РФ от 23 февраля 1999 г. №4-П // Финансовая Россия. - 1999. - №8.

90. По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО «Папирус», ОАО «Дальневосточное морское пароходство» и ООО «Коммерческая компания «Балис»: Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2003 г. №12-П // Российская газета. - 2003. - №150.

91. По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб»: Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. №17-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. - 2014. - №5.

92. По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапанова: Постановление Конституционного суда РФ от 24 марта 2017 г. №9-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. - 2017. - №4.

93. По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева: Постановление Конституционного Суда РФ от 8 декабря 2017 г. №39-П // Российская газета. - 2017. - №291.

94. Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. №320-О-П // Собрание законодательства Российской Федерации. - 2007. - №28. - Ст. 3479.

95. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Винзавод Буденновский» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого и второго пункта 1 статьи 201 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного суда РФ от 07 июня 2011 г. №805-О-О // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. - 2012. - №1.

96. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзацев первого и второго пункта 3, пунктов 4, 5, 8, 9, 10 и 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного суда РФ от 18 сентября 2014 г. №1822-О // Конституционный суд РФ. URL: <http://www.ksrf.ru/ru/Decision/Pages/default.aspx/> (дата обращения 03.06.2020).

97. По запросу Арбитражного суда Алтайского края о проверке конституционности пункта 4.1 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного суда РФ от 10 ноября 2016 г. №2561-О // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. - 2017. - №3.

98. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 4 июля 2017 г. №1440-О // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. - 2017. - №6.

99. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Куркина Николая Николаевича на нарушение его конституционных прав частью 2

статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»: Определение Конституционного Суда РФ от 29 мая 2018 г. №1152-О // Справочно-правовая система «Гарант». URL:<https://internet.garant.ru/#/document/71972458/paragraph/1/doclist/1063/showentries/0/highlight/Определение%20Конституционного%20Суда%20РФ%20от%2029%20мая%202018%20г.%20№1152-О:6> (дата обращения 03.06.2020).

100. Решение Верховного Суда РФ от 4 марта 2005 г. №ГКПИ05-147 // Справочно-правовая система «Гарант». URL: <https://internet.garant.ru/#/document/12139974/paragraph/1/doclist/868/showentries/0/highlight/ГКПИ05-147:2> (дата обращения: 06.02.2021);

101. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 №53 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - 2006. - №12.

102. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. №57 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - 2013. - №10.

103. Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда РФ от 01.03.2011 года №13018/10 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - 2011. - №6.

104. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11.09.2012 №4357/12 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - 2012. - №12.

105. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 мая 2013 г. №17744/12 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации». - 2013. - №10.

106. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 29 ноября 2016 г. №305-КГ16-10399 по делу №А40-71125/2015 // Справочно-

правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/71552546/paragraph/79/doclist/1140/showentries/0/highlight/305-КГ16-10399:9> (дата обращения 28.03.2021).

107. Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 19 марта 2014 г. №ВАС-2564/14 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/56234753/paragraph/1/doclist/1198/showentries/0/highlight/ВАС-2564|14:12> (дата обращения 06.02.2021).

108. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.12.2008 года по делу №А56-51310/2007 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/33184601/paragraph/1/doclist/1246/showentries/0/highlight/А56-51310|2007:15> (дата обращения 27.01.2021).

109. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 18 декабря 2013 г. №Ф10-4036/13 по делу №А68-2076/2013 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/40152976/paragraph/1/doclist/1283/showentries/0/highlight/Ф10-4036|13:18> (дата обращения 03.06.2020).

110. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 18 июня 2014 г. №Ф06-11383/13 по делу №А55-17026/2013 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/39104383/paragraph/1/doclist/1308/showentries/0/highlight/Ф06-11383|13:21> (дата обращения 03.06.2020).

111. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02 марта 2015 №Ф04-16255/2015 по делу №А70-4269/2014 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/38169343/paragraph/1/doclist/1321/showentries/0/highlight/Ф04-16255|2015:24> (дата обращения 03.06.2020).

112. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11 ноября 2015 №Ф10-3834/2015 по делу №А14-10472/2013 // Справочно-правовая

система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/40168643/paragraph/1/doclist/1338/showentries/0/highlight/Ф10-3834|2015:27> (дата обращения 03.06.2020).

113. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26 мая 2016 года №Ф10-1470/16 по делу №А09-7104/2015 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/40176250/paragraph/1/doclist/1362/showentries/0/highlight/Ф10-1470|16:30> (дата обращения 03.06.2020).

114. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.08.2016 по делу №А19-18321/2015 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/37666797/paragraph/1/doclist/1391/showentries/0/highlight/A19-18321|2015:33> (дата обращения 27.01.2021).

115. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 10.08.2016 по делу №А19-16656/2015 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/37666745/paragraph/1/doclist/1434/showentries/0/highlight/A19-16656|2015:36> (дата обращения 27.01.2021).

116. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.08.2016 по делу №А56-77629/2015 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/41224328/paragraph/1/doclist/1458/showentries/0/highlight/A56-77629|2015:39> (дата обращения 27.01.2021).

117. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.09.2016 года по делу №А03-845/2016 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:  
<https://internet.garant.ru/#/document/38194257/paragraph/1/doclist/1476/showentries/0/highlight/A03-845|2016:42> (дата обращения 27.01.2021).

118. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.09.2016 года по делу №А27-26536/2015 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:

<https://internet.garant.ru/#/document/38194489/paragraph/1/doclist/1494/showentries/0/highlight/A27-26536|2015:45> (дата обращения 27.01.2021).

119. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.09.2016 по делу №А56-82313/2015 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:<https://internet.garant.ru/#/document/41225918/paragraph/1/doclist/1512/showentries/0/highlight/A56-82313|2015:48> (дата обращения 27.01.2021).

120. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 6 апреля 2018 г. №Ф09-355/18 по делу №А50-8154/2017 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:<https://internet.garant.ru/#/document/38773533/paragraph/1/doclist/1540/showentries/0/highlight/Ф09-355|18:51> (дата обращения 24.06.2021).

121. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 10 апреля 2018 г. №Ф04-661/18 по делу №А75-11909/2017 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:<https://internet.garant.ru/#/document/38218592/paragraph/1/doclist/1561/showentries/0/highlight/Ф04-661|18:54> (дата обращения 24.06.2021).

122. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.12.2019 года по делу №А55-21860/2018 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:<https://internet.garant.ru/#/document/39307765/paragraph/1/doclist/1597/showentries/0/highlight/A55-21860|2018:57> (дата обращения 27.01.2021).

123. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.01.2020 года по делу №А55-29274/2018 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:<https://internet.garant.ru/#/document/39309779/paragraph/1/doclist/1628/showentries/0/highlight/A55-29274|2018:60> (дата обращения 27.01.2021).

124. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.02.2020 года по делу №А55-801/2019 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:

<https://internet.garant.ru/#/document/39311499/paragraph/1/doclist/1658/showentries/0/highlight/A55-801|2019:63> (дата обращения 27.01.2021).

125. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.02.2020 года по делу №А32-21874/2018 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:

<https://internet.garant.ru/#/document/40776324/paragraph/1/doclist/1687/showentries/0/highlight/A32-21874|2018:66> (дата обращения 27.01.2021).

126. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.11.2020 г. №Ф02-5629/20 по делу №А19-29229/2019 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:

<https://internet.garant.ru/#/document/37718582/paragraph/1/doclist/1710/showentries/0/highlight/Ф02-5629|20:69> (дата обращения 27.01.2021).

127. Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 07.10.2020 г. №03АП-3699/20 по делу №А33-4184/2020 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:

<https://internet.garant.ru/#/document/64038206/paragraph/1/doclist/1727/showentries/0/highlight/03АП-3699|20:72> (дата обращения 27.01.2021).

128. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2020 г. №12АП-8673/20 по делу №А12-17029/2020 // Справочно-правовая система «Гарант». URL:

<https://internet.garant.ru/#/document/64141073/paragraph/1/doclist/1748/showentries/0/highlight/12АП-8673|20:75> (дата обращения 27.01.2021).

129. Решение Арбитражного Суда Тюменской области от 16 апреля 2018 года по делу №А70-463/2018 // Справочно-правовая система «Гарант». URL: <https://internet.garant.ru/services/arbitr/link/95159809> (дата обращения 03.06.2020).

130. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: Приказ Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@: по состоянию на 10 мая 2012 г. // Учет. Налоги. Право приложение «Официальные документы». - 2007. - №21.

131. Письмо Министерства здравоохранения и социального развития РФ от 1 марта 2010 г. №426-19 // Нормативные акты для бухгалтера. - 2010. - №9.

132. Письмо Министерства здравоохранения и социального развития РФ от 12 марта 2010 г. №559-19 // Нормативные акты для бухгалтера. - 2010. - №9.

133. Письмо Министерства труда и социальной защиты РФ от 26 февраля 2014 г. №17-3/В-92 // Учет. Налоги. Право. - 2014. - №11.

134. Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 21 марта 2017 г. №03-15-06/16239 // Учет. Налоги. Право. - 2017. - №15.

135. По вопросу обложения налогом на доходы физических лиц компенсации за использование, износ (амортизацию) личного транспорта: Письмо ФНС РФ от 25 октября 2012 г. №ЕД-4-3/18123@ // Учет. Налоги. Право. - 2012. - №41.

136. О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды: Письмо Федеральной налоговой службы от 23 марта 2017 г. №ЕД-5-9/547@ // Строительство: акты и комментарии для бухгалтера. - 2017. - №5.

137. Ответ на обращение: Письмо Федеральной налоговой службы от 12 мая 2017 г. №АС-4-2/8872// Учет. Налоги. Право. - 2017. - №20.

138. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов): письмо ФНС России от 13.07.2017 г. №ЕД-4-2/13650// Учет. Налоги. Право. - 2017. - №28.

139. Об обзоре судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных

взаимозависимых лиц: Письмо ФНС РФ от 11.08.2017 №СА-4-7/15895@//  
Нормативные акты для бухгалтера. - 2017. - №19 (в извлечении).

140. По вопросу обложения страховыми взносами: Письмо Федеральной налоговой службы от 14 сентября 2017 г. №БС-4-11/18312 // Учет. Налоги. Право. - 2017. - №36-37.

141. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: Письмо Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 г. №ЕД-4-9/22123@ // Учет. Налоги. Право. - 2017. - №43-44.

142. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: Письмо Федеральной налоговой службы от 10 марта 2021 г. №БВ-4-7/3060@ // Учет. Налоги. Право. - 2021. - №10.